بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة آل البيت
Al al-Bayt University

عنوان الرسالة :

الضمانات التشريعية في المجال الضريبي
Constitutional Oarautees In The Taxation Field

اعداد الطالب :
ابراهيم نصرالله حمزه صالح
الرقم الجامعي:

(1120200023)

المشرف:
الدكتور فرحان المساعيد

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون

عمادة الدرسات العليا
جامعة ال البت
2015

التفويض

انا الطالب :ابراهيم نصرالله حمزه صالح افوض جامعة ال البيت بتزويد نسخ من رسالتي \اطروحتي للمكتبات او المؤسسات او الهيئات او الاشخاص عند طلبهم التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع: ....

التاريخ:.....................................

جامعة ال البيت
عمادة الدراسات العليا

انا الطالب : ابراهيم نصرالله حمزه صالح الرقم الجامعي (1120200023)
التخصص: القانون العام الكلية: القانون

اعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة ال البيت وانظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بأعداد رسائل الماجستير والدكتزراه عندما قمت شخصيا باعداد رسالتي\اطروحتي بعنوان الضمانات التشريعية في المجال الضريبي وذلك بما ينسجم مع الامانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والاطاريح العلمية كما انني اعلن بأن رسالتي واطروحتي هذه غير منقولة او مستله من رسائل واطاريح او كتب او ابحاث او اي منشورات علمية تم نشرها او تخزينها في اي وسيلة اعلامية .

وتأسيسا على ماتقدم فأنني اتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة ال البيت بالغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون ان يكون لي اي حق في التظلم او الاعتراض او الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداءبهذا الصدد.

قرار لجنة المناقشة

عمادة الدراسات العليا
جامعة ال البيت

نوقشت هذه الرسالة

الضمانات التشريعية في المجال الضريبي

Constitutional Oarautees In The Taxation Field

إعداد الطالب

ابراهيم نصرالله حمزه صالح

اشراف الدكتور

فرحان المساعيد

اجيزت في \ \ ٢٠١٥

لجنة المناقشة:	التوقيع
الدكتور فرحان نزال المساعيد مشرفا ورئيسا	....
الدكتور سليمان بطارسة عضوا خارجيا	....
الدكتور محمد نواف الفواعرة عضوا	....
الدكتور نصر ابوعليم عضوا	....

الاهداء

اهدي هذا العمل الى أمي وأبي سبب وجودي على هذا الكون وسبب نجاحي ووصولي الى هذا الصرح العلمي العظيم
....
والى زوجتي روح قلبي وصغيرتي ومحبوبتي ابنتي ديما واخوتي
....
والى استاذي المحامي احمد المحاميد
والى روح جدي وجدتي الطاهرتين.......................................
والى من ساعدني وقام بدعمي في هذا العمل.

الباحث.

الشكر والتقدير

بعد ان وفقني الله في اتمام هذا العمل وكتابته فأنني اتقدم بجزيل الشكر الى الدكتور فرحان المساعيد المشرف على هذه الدراسة فأنني اشكره على الموافقة على الاشراف على هذه الدراسة وسعة صدره وجهده المبذول في مساعدته في اعدادي لهذه الدراسة .

واتوجه بالشكر الى جامعتي جامعة ال البيت التي لايمكن ان انسى فضلها ،والى اعضاء هيئتها التدريسية في كلية القانون الذين كانوا ومازالوا وسيبقوا أهل ثقة ومثالا يقتدى به ،واتوجه بجزيل الشكر الى عميدة كلية القانون الدكتورة ميساء بيضون والى الدكتور عيد الحسبان والى الدكتور موفق المحاميد.

كما واتوجه بالشكر الى السادة الأساتذة اعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذه الرسالة.

الباحث

فهرس المحتويات

ملخص الدراسة

عنوان الرسالة : الضمانات الدستورية للإختصاص التشريعي في المجال الضريبي

اعداد الطالب: ابراهيم نصرالله حمزه صالح

المشرف :الدكتور فرحان المساعيد

ملخص الدراسة

تقوم هذه الدراسة على توضيح مفهوم الضمانات التشريعية في المجال الضريبي بحيث تناولت انواع الضمانات التشريعية التي تعلو على القانون وهي المعاهدات والدستور فبين الباحث دور المعاهدات والدستور كضمانة تشريعية تعلو على القوانين من خلال قيمتها القانونية ،ومن ثم الوقوف على اهم المبادئ الدستورية التي نص عليها الدستور الاردني في المجال الضريبي ،وتناولت هذه الدراسة اهم الضمانات القانونية التي نص عليها التشريع الضريبي ابتداء من القواعد القانونية التي يتوجب على المشرع تنظيمها ومعالجتها في التشريع الضريبي ومعالجة اهم الضمانات التي نص عليها التشريع الضريبي ،وقام الباحث ببيان طبيعة العلاقة فيما بين السلطة التنفيذية والقضائية في المجال الضريبي من خلال بيان دور كل واحدة منهما وماهي اهم الضمانات التي يحق للمكلف التمسك بها اتجاه هاتين السلطتين.

ومن اهم النتائج التي وصل اليها الباحث:

ان الدستور الاردني لم يأخذ بالتفويض التشريعي من قبل السلطة التشريعية فلا يجوز للمشرع تفويض اي من اختصاصاته الى جهة اخرى في الدولة ،الا ان المشرع في المجال الضريبي قام بتفويض احد اختصاصته الجوهرية للسلطة التنفيذية وذلك في منح مجلس الوزراء صلاحية اصدار الانظمة التي تحدد بتحديد سعر ووعاء الضريبية.

ويوصي الباحث بتعديل القوانين التي تمنح السلطة التنفيذية الصلاحيات في اصدار الانظمة في موضوعات تدخل في صلب اختصاص المشرع في المجال الضريبي.

ملخص الدراسة بالأنجليزية

Summary of the study

***Title of the study:**

***Prepared by: Ibrahim Nasser Allah Saleh**

***Supervisor: Dr. Farhan Al-Masa'ed**

Constitutional Oarautees In The Taxation Field

This study ties to analyze and clarify the concept of guarantees and too legislations. It clarified the lopes of guarantees which are. The treaties, the constitution so as to arrive at the most important constitutional principles specified in the Jordanian constitution. The researchers tried to clarify also the relationship between the executive and the legislative authority.

The Jordanian constitution did nit specify the bylaws In spite of that the legislature de legated his competence to government.

The researcher suggests the modification of laws permitting such act in the tiled of the law of tax action.

المقدمة:

يعد التشريع الضريبي من اهم التشريعات القانونية داخل الدولة نظرا لأهمية الموضوعات التي يعالجها التشريع الضريبي في الدولة فنجد ان معظم افراد المجتمع مخاطبون بالقواعد القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي ففي الغالب ما يمس هذا التشريع حقوق وحريات الافراد داخل الدولة ،لذلك أوجد التشريع بجميع انواعه ضمانات تحيط بالتشريع الضريبي التي يتوجب على المشرع الضريبي الألتزام بها عند قيامه بصياغة القواعد القانونية في هذا المجال .

وقامت هذه الدراسة في بيان اهم الضمانات التشريعية التي من شأنها ان تقيد صلاحيات المشرع في المجال الضريبي ومن هذه الضمانات المعاهدات الدولية التي تبرمها الدولة مع غيرها من الدول بحيث عالجت المعاهدات الدولية الكثير من الموضوعات التي تدخل في صلب التشريع الضريبي كالمعاهدات التي نظمت الازدواج الضريبي بحيث يتوجب على المشرع الالتزام بما تتضمنه المعاهدات من شروط واحكام نظرا لقيمتها القانونية التي اجتمع الفقه والقضاء على انها اعلى من القانون وادنى من الدستور،ويعد الدستور الاردني لسنة 1952 وتعديلاته من الضمانات التي تقيد اختصاص السلطة التشريعية نظرا لما يتميز به الدستور من سمو شكلي واجرائي وكونه يحتل راس الهرم القانوني في الدولة الامر الذي يتوجب احترام المشريع لما ينص عليه الدستور ،وتضمنت المادة (111)من الدستور الاردني مجموعة من المبادئ الدستورية في مجال التشريع الضريبي بحيث نصت على ضرورة مراعاة مبدأ المساواة والعدالة وغيرها من المبادئ الدستورية العامة والخاصة في مجال التشريع الضريبي والتي يتوجب على المشرع الضريبي احترامها وعدم مخالفتها.

وتوجد هناك ضمانات تشريعة اخرى فيعد القانون الضريبي من الضمانات التشريعية في المجال الضريبي وذلك من خلال ما اوجد الدستور من ضرورة قيام المشرع بمعالجة القواعد العامة في التشريع الضريبي ومن اهم هذه القواعد هي تحديد الوعاء الضريبي وسعره وبيان طرق تقدير الضريبية وتحصيلها فتعد هذه القواعد من اهم اختصاصات المشرع في المجال الضريبي ،وقد أوجد القانون الضريبي مجموعة من الحقوق التي يجب احترامها وعدم الاعتداء عليها من قبل المشرع وتعد هذه الحقوق هي من اهم المرتكزات التي يجب على المشرع في المجال الضريبي مراعتها واحترامها.

يعد التشريع الضريبي من التشريعات القانونية التي لايمكن تطبيقها ونفاذها بمعزل عن السلطات الاخرى في الدولة ،فتمتاز طبيعة هذه العلاقة بالتعاون فيما بين السلطات وفق ما يقره الدستور والقانون الا ان هذا التعاون لا يبرر اعتداء احدى هاتين السلطتين على الاختصاص الاصيل للمشرع في المجال الضريبي،وتوجد العديد من الضمانات التي تحيط بهذه العلاقة فلا يحق

للسلطة التنفيذية اصدار انظمة تعد من جوهر اخصاص المشرع الضريبي خصوصا ان الدستور الاردني لم يأخذ بالتفويض التشريعي وغيرها من الضمانات التشريعية لتدخل السلطة التنفيذية ،ويعد حق اللجوء الى القضاء من الحقوق التي نص عليها الدستور والتشريع الضريبي وتوجد هناك العديد من الضمانات التي تحيط بهذا الحق سواء من حيث السماح للمكلف بممارسته او من حيث الضمانات التي يتم اللجوء اليها اثناء نظر النزاع خصوصا ان التشريع الضريبي اوجد اكثر من وسيلة يحق فيها للمكلف اللجوء الى القضاء والطعن في القرارات التي تصدر عن الدائرة الضريبية سواء كانت هذه الوسائل ادارية او قضائية .

واستنادا الى ماتقدم نجد ان المشرع في المجال الضريبي اوجد مجموعة من الضمانات التشريعية منها ماهو دولي ومنها اهو دستوري وتشريعي ،وان جميع هذه الضمانات تهدف الى وجود قاعدة قانونية متفقة مع روح الدستور وغايته غير مجحفة بحق المكلف وغير مخالفة للقواعد والمبادئ العامة،وفيما يلي تفصيل ذلك :

مشكلة الدراسة :

مـدى كفايـة الضـمانات التشـريعية فـي المجـال الضـريبي وعـدم مخالفـة السـلطة التشـريعية قواعـد اختصاصـها فـي التشـريع الضـريبي والتـزام السـلطة التنفيذيـة والقضائية بحدود اختصاصهم في هذا المجال؟

عناصر المشكلة :

1- هل يعد الدستور من الضمانات التشريعية وهل هنـاك ضـمانات تعـادل الدسـتور وكيف يعتبر الدستور ضمانة قي المجال الضريبي؟

2- ماهي اهم القواعد التي يقوم عليها التشريع الضريبي وما اهم الضمانات التي نص عليها التشريع الضريبي؟

3- ماهي طبيعة العلاقة بين السلطة التشريعية و السلطة التنفيذية والقضائية في مجال التشريع الضريبي وماهو دور السلطتين التنفيذية والقضائية في هذا المجال؟

الفرضيات :

1- توجد هناك مجموعة من الضمانات التي تحيط بالتشريع الضريبي من اهمها المعاهدات الدولية نظرا ليقمتها القانونية ،ويعد الدستور من الضمانات القانونية في المجال الضريبي بيحث اقر الدستور مجموعة من المبادئ التي يتوجب مراعاتها في التشريع الضريبي.

2- لقد اوجب الدستور الاردني المشرع في المجال الضريبي صياغة النصوص القانونية المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي وسعر الضريبية وطرق تقديرها وكيفية تحصيلها واعتبر

ان هذه القواعد هي اختصاص اصيل للسلطة التشريعية ،ونص التشريع الضريبي مجموعة من الحقوق للمكلفين التي لا يجوز اغالفا او التعدي عليها.

3- تختص السلطة التنفيذية في وضع الانظمة اللازمة لتنفيذ النصوص القانونية في المجال الضريبي والتي يجب ان لا تتجاوز هذا الاختصاص الا ان ذلك لايحول دون وجود ضمانات تحكم طبيعة هذه العلاقة وتقديها ،وولا يمكن اغفال دور السلطة القضائية في قيامها بالفصل في المنازعات المتعلقة بالتشريع الضريبي وبيان اهم الضمانات القانونية التي تحكم دور السلطة القضائية في المجال الضريبي.

الدراسات السابقة:

- محمد محمد عبد اللطيف ،(1999)،الضمانات الدستورية في المجال الضريبي ،دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، الكويت ،جامعة الكويت،الصفا للنشر والتوزيع،حيث تضمنت هذه الدراسة .

حيث تضمنت هذه الدراسة الحديث عن الضمانات الدستورية فيما يتعلق بدور السلطة التنفيذية في مجال التشريع الضريبي وبيان أهم الحقوق والحريات التي يجب عدم إغفالها في التشريع الضريبي وفق ما جاء به الدستور الفرنسي والمصري والكويتي .

- خصاونة،جهاد،(2006)، **الضمانات الدستورية للإلتزام الضريبي**،رسالة دكتوراه،منشورة،جامعة عمان العربية للدراسات العليا،كلية القانون،عمان.

عالجت هذه الدراسة أهم الضمانات الدستورية في تدخل السلطة التنفيذية في التشريع الضريبي وبيان المقصود بجرم التهرب الضريبي وأهم الحقوق التي يمكن للمكلف التمسك بها اتجاه الإداره في ظل قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (58 لسنة 1985) .

أما الباحث فقد اضاف على عنوان هذه الدراسة تعريف المقصود بالضمانات الدستورية وبيان دور المعاهدات الدولية كضمانة يمكن التمسك بها في تقييد المشرع صلاحيات المشرع في المجال الضريبي وضمان عدم تعسفه في استعمال صلاحياته وبيان درجات

التقاضي في المنازعات القضائية التي تنشأ عن نصوص قانون ضريبة الدخل الأردني وذلك في ظل قانون ضريبة الدخل الأردني الجديد رقم (34لسنة 2014).

اهمية الدراسة :

أولا: قلة المؤلفات –حسب علم الباحث- التي عالجت موضوع الضمانات الدستورية في التشريع الضريبي.

ثانيا:تعالج هذه الدراسة موضوعا يمس المكلف والادارة باعتبارها صاحبة سلطة من خلال فرض الضرائب، بحيث يتم التعريف بأهم الضمانات الدستورية التي تكفل للمكلف التزام الادارة بالنصوص الدستورية وعدم تجاوز ما جاءت به وعدم اغفالها.

ثالثا: تعالج هذه الدراسة حدود اختصاص السلطة التنفيذية في مجال التشريع الضريبي ومعرفة ما هو الدور الفعلي لأختصاص السلطة التنفيذية في هذا التشريع.

رابعا: بيان دور السلطة القضائية في التشريع الضريبي والحديث عنها كضمانة في مجال التشريع الضريبي كونها سلطة مستقلة لا سلطان عليها الا للقانون.

اهداف الدراسة:

اولا: توضيح المقصود بالضمانات الدستورية في مجال التشريع الضريبي.

ثانيا: ابراز دور المعاهدات في عملية التشريع واثرها كضمانة في التشريع الضريبي.

ثالثا: ابراز مدى تقيد المشرع في المبادئ الدستورية عند صياغته للقاعدة القانونية في المجال الضريبي.

رابعا: معرفة حدود اختصاص السلطة التنفيذية في التشريع الضريبي.

خامسا: معرفة حدود اختصاص السلطة القضائية في التشريع الضريبي.

منهج الدراسة :

منهجية الدراسة :

قام الباحث في دراسته بالاستناد الى المنهج الوصفي باستعراض النصوص القانونية والاراء الفقهية ودور القضاء بما يخدم هذه الدراسة،واستخدم الباحث المنهج التحليلي في تحليل

النصوص القانونية وَ أراء الفقهاء واحكام المحاكم بما يتفق مع موضوع هذه الدراسة واعتماد المنهج المقارن من خلال الاخذ بما جاءت به دساتير وتشريعات الدول الأخرى بشكل يدعم دراسته مستلهما منها موضوع هذه الدراسة وايجاد نوع من المقارنة بين موقف الفقه والقضاء وتشريعات تلك الدول وما جاء به الدستور الاردني والتشريع الضريبي في المملكة الاردنية الهاشمية .

المخطط التنظيمي:

قام الباحث بتقسيم دراسته على النحو التالي:

العنوان : الضمانات التشريعية في المجال الضريبي.

المقدمة

الفصل الأول : انواع الضمانات في المجال الضريبي

الفصل الثاني:الضمانات القانونية الاخرى في المجال الضريبي

الفصل الأول : الضمانات الدستورية في المجال الضريبي

تعد القواعد القانونية هي الاساس في تنظيم علاقات الأفراد باعتبار ان الانسان اجتماعي بطبعه، بحيث تهدف القاعدة القانونية الى تنظيم هذه العلاقات سواء كانت هذه العلاقات بين الافراد مع بعضهم البعض او بين الافراد والدولة سواء كانت الاخيرة صاحبة سيادة ام شخص عادي فلابد من وجود قواعد قانونية تحتكم اليها هذه العلاقات بغض النظر عن قيمتها القانونية بحيث ان القواعد القانونية تتدرج وفق التسلسل الهرمي القانوني بحيث تقسم الى :قواعد دستورية وقواعد قانونية(تشريع) وانظمة وتعليمات ،ولكل من من هذه القواعد قيمتها ووزنها القانوني فلا يمكن ان تخالف احدهما الاخرى.

وتعد القاعدة الدستورية هي الاساس الذي تحتكم اليه جميع القواعد القانونية في الدولة بحيث ان القاعدة الدستورية هي اساس مصدر الحقوق والحريات للأفراد في الدولة فلاا يمكن لأي تشريع مخالفة هذه القواعد الدستورية مهما كان اختصاصه ، فالدستور يهدف الى احترام الحقوق والحريات للأفراد في الدولة ويضمن عدم المساس بهذه الحقوق والحريات .
وسيقوم الباحث في بيان الضمانات الدستورية التي تعد اساس الحماية للحقوق والحريات في المباحث التالية :

المبحث الأول : انواع الضمانات في المجال الضريبي

المبحث الثاني : المبادئ الدستورية في المجال الضريبي

المبحث الاول :انواع الضمانات في المجال الضريبي

تمتاز القاعدة القانونية بطبيعتها الامرة التي تهيمن على جميع اعمال السلطات داخل الدولة والتي لايجوز لاي سلطة تجاوز الصلاحيات الممنوحة لها بموجب النصوص الدستورية ،فتعد القواعد الدستورية هي الاساس في ضبط صلاحيات السلطة التشريعة عند ممارستها لأختصاصها الممنوح لها بموجب الدستور وخصوصا في المجال الضريبي بحيث تمنع السلطة التشريعية من التعسف في استعمال السلطة الممنوحة لها وان القانون الدستوري يتميز بالسمو الشكلي والموضوعي فمن الناحية الشكلية فأن الهيئة التي تصدره تعتبر اعلى من اية هيئة اخرى من تلك التي تنشأ القواعد القانونية في الدولة ، اما من الناحية الموضوعية فأن الدستور يعد مصدر جميع اعمال السلطات في الدولة والتي تستمد وجودها منه [1].

وبذات الوقت فان النصوص الدستورية ليست وحدها مصدر للضمانات الدستورية فتوجد هنالك ضمانات اخرى يمكن للشخص المخاطب بالقاعدة الضريبية التمسك بها اتجاه المشرع في المجال الضريبي بحيث انه يمكن ان تستند الضمانات على اساس غير القاعدة الدستورية الا ان القيمة القانونية لهذا الأساس مساوية او شبه مساوية للدستور بحيث يمكن لها ان تلزم السلطة التشريعية في الرجوع عن اي عمل تكون قد تعسفت في استعمال صلاحياتها فيه وهذا الاساس هو المعاهدات التي تبرمها الدولة بحيث لها وزنها وقيمتها القانونية التي من شانها الزام السلطة التشريعية بعدم التعدي على حقوق وحريات الافراد لما تتمتع به هذه المعاهدات من قيمة قانونية [2] ،ولذلك فانه تم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين هما:

المطلب الاول:الضمانات الدولية

المطلب الثاني :الضمانات الدستورية

[1] ابو زيد، محمد عبد الحميد،(1989)،**سيادة الدستور وضمان تطبيقه**،القاهرة ،دار النهضة العربية ، ص60-61.
[2] - القهوجي،علي عبد القادر (1997)،**المعاهدات الدولية امام القاضي الجنائي**،الاسكندرية،دار الجامعة الجديدة ،ص 4-5.

المطلب الاول:الضمانات الدولية

لقد استقر في الاذهان منذ القدم أن الإنسان مدني بطبعه بحيث أنه لا يمكنه أن يعيش بمعزل عن الآخرين وكذلك الأمر فيما يخص الدولة أيضا فإنه لا يمكنها أن تستمر في معزل عن الدول الأخرى فلا بد من أن يكون هنالك نوع من الإتفاق والتبادل الفكري والإقتصادي والسياسي فيما بين الدول فيما يحقق الإزدهار والنمو لهذه الدولة وقد قام القانون الدولي بوضع الطرق القانونية التي يتم من خلالها توثيق هذه العلاقات والتقيد بها في التشريعات الداخلية في الدولة ولذلك من خلال المعاهدات فلا يجوز لأي طرف في المعاهدة التمسك بالقانون الداخلي كمبرر لعدم نفاذ المعاهدة [3]، فيقصد بالمعاهدة :

"اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر كتابة ويخضع للقانون الدولي سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأيا كانت التسمية التي تطلق عليه".[4]

ويقصد بها ايضا اتفاقا دوليا يعقد بين الدول المتعاقدة سواء كانت دولتين او اكثر او اي شخص من اشخاص القانون الدولي و تكون مكتوبة وتخضع للقانون الدولي سواء تمت في وثيقة واحدة او اكثر بغض النظر عن التسمية المتفق عليها بين الدول .[5]

ويرى الباحث استنادا الى تعريف المعاهدات ان هنالك موضوعات تعالجها المعاهدات ذات صلة وعلاقة في القانون الداخلي بحث هذه المعاهدات والاتفاقيات تتناول موضوعات على نطاق خارجي وذات امتداد وصلة في الشؤون الداخلية لهذه الدول-اطراف المعاهدة- ومن هذه المعاهدات والاتفاقيات تشجيع الإستثمار وجميع إتفاقيات الإزدواج الضريبي وغيرها من الإتفاقيات فنجد أن المعاهدات تعالج مواضيع تدخل في صميم وصلب القوانين الداخلية وأعمال السلطة التشريعية في الدولة لذلك تعد هذه المعاهدات بما تعالجه من امور وموضوعات مصدر من مصادر التشريع الداخلي الأمر الذي يمكن من خلاها ان تحقق ضمانة من الضمانات التي تكفل حقوق وحريات الأفراد في مواجهة السلطة التشريعية كون ان المعاهدات تتمتع بقيمة قانونية اعلى مرتبة من التشريع العادي وأدنى من الدستور وذلك لما للمعاهدات والاتفاقيات من اهمية وقيمة قانونية.[6]

[3] - اتفاقية فينا لقانون المعاهدات لسنة 1969 ، المادة 27، والفرق بين المعاهدة والاتفاقية ان المعاهدات تعالج المواضيع السياسية والعسكرية اما الاتفاقيات فهي تعالج الموضوعات الفنية والاقتصادية والاجتماعية ، الا ان المعاهدات والاتفاقيات كلاهما يطلق على الاتفاقيات التي تتم بين الدول وكثير من الفقهاء اعتبروا ان كلاهما يؤديان نفس المعنى. انظر الى الموقع الالكتروني www.facebook.com/ThqfNfskBalqanwn/posts/363365823779175//

[4] - المرجع السابق ،الباب الأول ،المادة 2\1\أ.

[5] - السيد،رشاد،(2011)،القانون الدولي العام في ثوبه الجديد،عمان ،دائرة المكتبة الوطنية ،ص61.

[6] دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة1952وتعديلاته،المادة (2\33).

الفرع الأول : نفاذ المعاهدات الدولية في الدستور الأردني1952 وتعديلاته

عند الحديث عن نفاذ المعاهدات في الدستور الأردني فلابد من معرفة وضع المعاهدات في الدستور الاردني لسنة 1952 وتعديلاته، بحيث انه قبل التعديل كانت تنص المادة (33) في الدستور الاردني على " أن الملك هو الذي يعلن الحرب ويعقد الصلح ويبرم المعاهدات ومعاهدات الصلح والتحالف والتجارة والملاحة والمعاهدات الأخرى التي يترتب عليها تعديل في أراضي الدولة أو نقص في حقوق سيادتها أو تحميل خزانتها شيئا من النفقات أو مساس بحقوق الأردنيين العامة أو الخاصة ، لا تكون نافذة إلا إذا وافق عليها **مجلس الأمة** ولا يجوز في أية حال أن تكون الشروط السرية في معاهدة ما متناقضة للشروط المعلنة "[7]

اما بعد التعديل الاخير على الدستور الاردني لعام 1952 أصبحت تنص المادة (33) على:

" 1- الملك هو الذي يعلن الحرب ويعقد الصلح ويبرم المعاهدات والإتفاقيات .

2- المعاهدات والإتفاقيات التي يترتب عليها تحميل خزانة الدولة شيئا من النفقات أو مساس في حقوق الأردنيين العامة والخاصة لا تكون نافذة إلا إذا وافق عليها **مجلس الأمة** .

ولا يجوز في أية حال أن تكون الشروط السرية في معاهدة أو إتفاق ما مناقضة للشروط العلنية".[8]

وبذلك فأن الدستور ميز بين نوعين أو حالتين للمعاهدات وهما إتفاقيات ومعاهدات يبرمها الملك دون عرض هذه المعاهدة والإتفاقية على مجلس الأمة وأخذ رأيها في هذه المعاهدة ومعاهدات يتوجب عرضها على مجلس الأمة وأخذ رأيه فيها حتى تصبح نافذة .[9]

إلا أنه لا بد من تحديد معيار للتفرقة بين كلا النوعين فأي المعاهدات التي توجب عرضها على مجلس الأمة وأي المعاهدات التي تدخل النفاذ دون عرضها ؟

ولقد ذهب الباحث في الإجابة على هذا السؤال إلى ما يلي :

أشارت نص المادة (33) إلى المعاهدات التي يجب عرضها على مجلس الأمة معتمدة في تحديد النوع بحسب الموضوع الذي تنظمه هذه المعاهدة فإذا كانت هذه المعاهدة موضعها فيما يتعلق :

1- معاهدات الصلح والتحالف والتجارة والملاحة .

---

[7] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية رقم 1 لسنة 1952، المادة (33).

[8] - دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1952 وآخر تعديلاته – المادة (33).

[9] -القرار التفسيري رقم 1955\2،الصادر بتاريخ 1955\3\28 المنشور في الجريدة الرسمية عدد1224،ص369.

2- المعاهدات الأخرى التي يترتب عليها تعديل في أراضي الدولة أو نقص في حقوق سيادتها أو تحميل خزانتها شيئا من النفقات أو مساس بحقوق الأردنيين العامة أوالخاصة .[10]

ففي النوع الثاني لا تكون المعاهدة نافذة إلا إذا تم عرضها على مجلس الأمة والموافقة عليها كي تدخل حيز النفاذ ولكي ترتب المعاهدة آثارها ويعود السبب في ذلك إلى أهمية موضوعات هذا النوع من المعاهدات فهي تمس حقوق الدولة الأسياسية وسلطاتها وسيادتها.[11]

أما فيما يتعلق في القسم الآخر من المعاهدات فإن نفاذها لا يحتاج إلى موافقة مجلس الأمة إلا إذا كان يترتب عليها تعديل في أراضيها أو نقص في حقوق سيادتها أو مساس بحقوق الأردنيين العامة والخاصة ، فإذا لم يترتب عليها مثل هذه الآثار فإنها تعتبر نافذه بمجرد إبرامها من قبل السلطة التنفيذية دون الحاجة إلى عرضها على مجلس الأمة .[12]

ويرى الدكتور عادل الحياري "أن نفاذ المعاهدة في الأردن يتطلب القيام بعمليتين أساسيتين : العملية الأولى مناطها أن تقدم السلطة التنفيذية في التفاوض والتحاور والإتفاق على الموضوعات المعاهدة وتحديد العناوين الرئيسية للمعاهدة أما العملية الثانية فتتلخص موافقة مجلس الأمة ويلاحظ أن كل عملية من هاتين العمليتين تؤلف وحدة مستقلة بحد ذاتها بحيث أن كل عملية تدخل في إختصاص سلطة معينة بحيث أن كل سلطة مكملة للأخرى ولا يجوز لأي واحدة منها التعدي على صلاحيات السلطة الأخرى وعليه فلا يجوز دخول أي معاهدة حيز النفاذ دون المرور بالسلطة التشريعية فلا يتصور نفاذ معاهدة بقانون مؤقت .[13]

ونجد ان الدستور الاردني قام بتفعيل دور السلطة التشريعية من خلال مجلس الأمة في جعل نفاذ فئة من المعاهدات متوقف على موافقة مجلس الامة ،ومن جهة اخرى يرى الباحث ان الدستور قد اصاب في جعل اساس ومعيار التفرقة فيما بين المعاهدات التي يجب عرضعها على مجلس الامة و غيرها من المعاهدات هو حسب الموضوع بحث يعد هذا المعيار ميزة تحتسب لصالح الدستور الأردني مما يوكد على اتجاه المملكة الاردنية الهاشمية الى تحقيق الديقراطية باسمى صورها .[14]

---

[10] - المرجع السابق.

[11] - المرجع السابق.

[12] - ديوان تفسير الدستور ، القرار رقم (2) لعام 1952 ، صادر 28-3-1955 المنشور في الجريدة الرسمية العدد 1224 ،مرجع سابق .

[13] - الحياري ، عادل ، **القانون الدستوري والنظام الدستوري (دراسة مقارنة)**،الطبعة الاولى،عمان،بلا ناشر، بلا سنة،ص250 .

[14] - دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1952-المادة (33).

الفرع الثاني : القيمة القانونية للمعاهدات

لقد اجمع الفقه والعرف الدولي على ان المعاهدات تقيد اطرافها وتلزم الدول المشتركة بها بحيث نصت المادة (26) من اتفاقية فينا على أن "كل معاهدة نافذة ملزمة لأطرافها وعليهم تنفيذها بحسن نية ".[15]

ولم ينص الدستور الاردني على القيمة القانونية للمعاهدات التي تبرمها الاردن بالنسبة للتشريع الداخلي، الأمر الذي دفع الفقه والقضاء الى التصدي في بيان القيمة القانونية للمعاهدة في المنظومة القانونية في المملكة الأردنية الهاشمية وفق ما جاء به الفقه والقضاء ،لذلك سيتم الحديث عن موقف القضاء والفقه في تحديد القيمة القانونية للمعاهدات داخل التسلسل الهرمي القانوني في الاردن وذلك على النحو الاتي :

اولا : موقف القضاء للقيمة القانونية للمعاهدة

ان العلاقة فيما بين القانون الدولي والقانون الداخلي هي علاقة وطيدة ووثيقة بحيث ان القضاء الدولي قد تطرق الي هذه العلاقة وعالجها في كثير من احكامه امام المحاكم فقد جاءت تؤكد سمو القانون الدولي على القانون الداخلي ودحض القول القائل بسمو القانون الداخلي على القانون الدولي .[16]

ونجد ان المحاكم الاردنية ذهبت في واقع التطبيق الى سمو المعاهدات الدولية على القوانين والأنظمة الداخلية استنادا الى ما يتمتع به القانون الدولي من سمو وعلو على القانون الداخلي ، بحيث ذهبت محكمة التميز الأردنية في الكثير من قرارتها في الحديث عن السمو القانون الدولي على القانون الداخلي، ومن الامثلة على ذلك فيما يتعلق باتفاقية تسليم المجرمين المعقودة في جامعة الدول العربية والتي توجب ان يتم تقديم صورة رسمية عن اوراق التحقيق من قبل الدولة الطالبة التسليم [17].

فمن الناحية القضائية فقد استقر القضاء على سمو المعاهدات الدولية على التشريع الداخلي وضرورة وجوب تطبيقها عند تعارضعا مع القوانين الداخلية وذلك دون الحاجة الى وجود سند قانوني لذلك ، الا ن هنالك جانب اقتصر هذا السمو فقط في المعاهدات التي تحتاج على موافقة

---

[15] -السيد،القانون الدولي العام في ثوبه الجديد، مرجع سابق ، ص 92 ومابعدها.

[16] ابو الخير،احمد عطيه (2003)، **نفاذ المعاهدات الدولية في النظام القانوني الداخلي** ،مصر ،دار النهضة ،ص 97\وللاستزادة حول المحاكم الدولية التي ذهبت في قراراتها في الحديث عن سمو القانون الدولي على القانون الداخلي ما اشار اليه الدكتور موفق المحاميد في بحثه في القيمة القانونية للمعاهدات الدولية في الدستور الاردني لعام 1952 وتعديلاته والمنشور على مجلة حقوق في العدد 4 لسنة 2011 ص 440 وما بعدها بحيث اشار الى العديد من قرارات المحكمة العدل الدولية الدائمة وغيرها من الجهات القضائية الدولية .

[17] - الجندي ،غسان (2005)،**الجماليات البرلمانية في مبادئ القانون الدولي العام (المصادر)**،عمان ، دار وائل ،ص 136-137.

مجلس الامة والتي تصبح قانونا بعد موافقة مجلس الأمة عليها كسائر القوانين الاخرى التي تصدر عن مجلس الامة .[18]

الا ان القضاء الاردني ذهب الى سمو المعاهدات والاتفاقيات غير مقصور او محدد في فئة معينة اومحددة من المعاهدات ،بحيث أن النص الوارد في المادة 33\2 من الدستور الاردني شمل جميع انواع المعاهدات وهذا ما اشارت اليه محكمة التميز الاردنية في احدى قرارتها فيما يتعلق باتفاقية تنمية التبادل التجاري وتيسيره بين الدول العربية لعام 1981،والتي نفذت دون ان تعتبر من الاتفاقيات التي تسري عليها نص المادة 33\2 من الدستور الاردني والتي قضت : (ان المعاهدات والاتفاقيات الدولية تسمو مرتبة على القوانين المحلية ولها أولوية التطبيق عند تعارضها معها ولذلك لا يجوز الاحتجاج بأي قانون محلي أمام الاتفاقية العربية 1981 عند تعارض احكامها مع احكام اي قانون محلي .[19]

ويرى الباحث من ناحية التطبيق العملي ان محكمة التميز ذهبت الى منح المعاهدات والاتفاقيات الدولية بغض النظر عن كيفية دوخولها حيز النفاذ قيمة قانونية تسمو وتعلو فيها على القوانين العادية في الاردن .

اما فيما يتعلق بمحكمة العدل العليا فلم تقم بالاشارة بصورة مباشرة الى القيمة القانونية للمعاهدة ومبدأ سموها على القانون العادي في الاردن بحيث ذهبت في العديد من قراراتها الى عدم الخوض في المعاهدات الدولية باعتبارها تعد من اعمال السيادة التي نص قانون محكمة العدل العليا على عدم الخوض فيها [20]، ومن هذه القرارات ما قضت بها بأن" تحديد حقوق و التزامات الدولة بناء على معاهدة او فيما يتعلق بتفسير المعاهدة وتطبيقها يعد من اعمال السيادة سواء كان الأجراء الصادر تنفيذا للمعاهدة مخالفا للقانون الداخلي ام لم يكن وسواء كان الأجراء صادر عن الحكومة او عن احد رجال الادارة..........."[21]

ونجد أن ما ذهبت إليه نص المادة 21 من الإتفاقيات الدولية والقوانين في تحديد أصول تسليم المجرمين العاديين وأن المادة 103 من الدستور الأردني أشارت إلى أن المحاكم النظامية تمارس "اختصاصها في القضاء الحقوقي والجزائي وفق أحكام القوانين النافذة المفعول في المملكة على

---

[18]-علوان ، محمد (2007)، **القانون الدولي العام (المقدمة والمصادر)**،ط1،عمان،دار وائل للنشر ،ص 140-143.،

[19] - حكم محكمة التميز بصفتها الحقوقية رقم (847\2001)، منشورات مركز عدالة : www.adaleh.info

[20] - قانون محكمة العدل العليا الاردنية رقم (12) لسنة 1992،المادة (9\ج \1)،ملاحظة:بعد انشاء المحكمة الدستورية تم الغاء هذه القانون والغاء المحكمة الدستورية بحيث قام الباحث بذكر موقف المحكمة الدستورية من باب الايضاح وبيان موقف محكمة العدل العليا سابقا .

[21] - حكم محكمة العدل العليا رقم (51\1966)، مجلة نقابة المحامين ،1966،ص 914.

أنه في مسائل الأحوال الشخصية للأجانب أو في الأمور الحقوقية والتجارية التي قضت العادة في العرف الدولي في تسليم المجرمين وفي المسائل التي تندرج في إطار القانون الدولي الخاص .[22]

ثانيا: موقف الفقه للقيمة القانونية للمعاهدة

اختلف الفقهاء في تحديد القيمة القانونية للمعاهدات الدولية فذهب جانب من الفقهاء الى اعتبار ان المعاهدات الدولية تحتل مرتبة مهمة في الهرم القانوني داخل الدولة فذهبوا الى اعتبار ان المعاهدة الدولية تحتل مرتبة ادنى من الدستور واعلى من القانون .[23]

فذهب الدكتور غسان الجندي الى ان الاردن هي من ضمن الدول التي اخذت بمبدأ اعتبار قيمة المعاهدات الدولية ذات قيمة قانونية اعلى من القوانين العادية وادنى من الدستور. [24]

وعلى الرغم من ان الأردن تعد من الدول التي لم تحدد القيمة القانونية للمعاهدات بموجب نص قانوني الا ان اجتهادات الفقهاء ذهبت الى سمو المعاهدات والاتفاقيات على القوانين الوطنية سواء تم نفاذها قبل او بعد ابرام المعاهدة ،الا ان الاشكالية التي تثور هي عند عدم اتخاذ التدابير الدستورية أو التشريعية اللازمة لإدماج هذه المعاهدات وإنفاذها في القوانين الوطنية فمثلا نجد أن الأردن تلتزم دوليا بأحكام العهدين الدوليين لحقوق الإنسان منذ عشرات السنين إلا أنها لم تقم في إدماجها في قانونها الوطني ونشرها في الجريدة الرسمية حتى يتسنى للأفراد التمسك بها قضائيا إلا في عام 2006.[25]

وأن الدستور في نص المادة (33) منح جلالة الملك الحق في إبرام المعاهدات الدولية والتصديق عليها مع إشتراط موافقة مجلس الأمة على بعض المعاهدات، وكثير من دساتير الدول الأخرى جرت على هذا النهج من حيث توزيع إبرام المعاهدات بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية .[26]

بحيث أشار احد الفقهاء على أن الدستور يغفل عن النص على مبدأ سمو القانون الدولي العام على القانون الداخلي ،الأمر الذي يعد موقف منتقد للمشرع الأردني كونه لم يجاري الدساتير الأخرى

---

[22] - الدستور الأردني ، مرجع سابق ، المادة (1\103)

[23] - نويجي ، محمد فوزي(2007)،**فكرة تدرج القواعد الدستورية** ، الطبعة الاولى، القاهرة ،دار النهضة ،ص 189-191.

[24] - الجندي ،غسان (2005)،**الجماليات البرلمانية في مبادئ القانون الدولي العام (المصادر)**،مرجع سابق ،ص 136-137.

[25] -المحاميد ، موفق (2012) ، **القيمة القانونية للمعاهدات في الدستور الأردني لعام 1952** وتعديلاته دراسة مقارنة (القسم الثاني) ، مجلة الحقوق ، العدد (1) ، مجلس النشر العالي ،باحثة الكويت ، ص229-230 .

[26]- دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1953 وتعدسلاته،المادة 33.

الحديثة التي تتضمن مثل هذه النصوص كالدستور الفرنسي والمصري ، علما بأن الأردن يشهد له في الإزدياد في إبرام المعاهدات مع الدول الأجنبية وتطور العلاقات معها، فلا بد من وجود نص دستوري يشير إلى القيمة القانونية للمعاهدات الدولية وسموها على التشريع الداخلي .[27]

وأن " القول بأن الدستور لم يتعرض لمسألة إدخال المعاهدات في النظام القانوني الداخلي وأن كل مانص عليه الدستور هو على نوعين من المعاهدات احدهما يتطلب الموافقة عليها من مجلس الأمة هو قول ينطوي على التناقض" ، وذلك استنادا الى أنه لا يمكن التوفيق بين القول أن الدستور الأردني لم يتعرض لمسألة إدخال المعاهدة في النظام القانوني الداخلي وبين إشتراطه موافقة مجلس الأمة على نوعين من المعاهدات فالمادة (2\33) إشترطت موافقة مجلس الأمة لغايات النفاذ وأن الآلية في التعبير من قبل مجلس الأمة لنفاذ المعاهدة هو التصديق عليها بقانون ، وأنه يمكن عرض أي معاهدة على مجلس الأمة،و يمكن للسلطة التنفيذية أن تعرض مشروع قانون متعلق بمعاهدة لا تسري عليها المادة (2\33) من الدستور و أنه يقصد بالتحديد الوارد في الدستور بنص المادة(2\33) هو على سبيل المثال وليس الحصر فلا يصار الى منع عرض فئة من المعاهدات دون غيرها .[28]

ولقد ذهب بعض الفقهاء إلى أن المعاهدات التي لا تحتاج إلى موافقة مجلس الأمة والتي يتم ابرامها بموافقة جلالة الملك او رئيس الجمهورية لا تعد قوانين كونها تصدر عن السلطة التنفيذية ، وان جميع المعاهدات والإتفاقيات في الاردن تخضع للمادة (1\33) بحيث أن جلالة الملك هو المختص بإبرامها بحيث تصبح قابلة للتطبيق في النظام القانوني الداخلي .[29]

وقد تم الإشارة إلى مكانة المعاهدات الدولية من قبل الوفد الأردني في محضر الجلسة للجنة المعنية لحقوق الإنسان فذهبت الى " إن الدستور الأردني الذي يعتبر من أحدث دساتير العالم وأكثرها تقدمية ، يشغل المكان الأول في احترم المعايير القانونية ، وإنه ليس ثمة تباين بين أحكام العهد والقانون الداخلي الأردني ، وإذا حدث مثل هذا التباين سادت أحكام العهد ما لم تكن متناقضة مع الدستور ويمكن الإحتجاج بأحكام العهد مباشرة أمام المحاكم الأردنية ".[30]

---

[27] - علوان ، محمد (2007)، **القانون الدولي العام (المقدمة والمصادر)**، ط(1) ، مرجع سابق ، ص 140-143.

[28] -المحاميد ، القيمة القانونية للمعاهدات في الدستور الأردني لعام 1952 وتعديلاته دراسة مقارنة (القسم الثاني) ، مرجع سابق ، ص 232

[29] - المرجع سابق ، ص233.

[30] -المرجع السابق ص 234

و بعد استعراض آراء الفقهاء وبيان الاختلاف فيما بينهم حول القيمة القانونية للمعاهدة بحيث يمكن تلخيص ماذهبوا اليه في اتجاهين هما :

الأتجاه الأول :التأكيد على أن الدستور لم يبين صراحة القيمة القانونية التي تتمتع بها المعاهدات والإتفاقيات الدولية في هرم تدرج القواعد القانونية في الدولة إلا أن المعاهدات المستوفية لمراحلها تتمتع بمرتبة اعلى من القانون العادي بحيث يتوجب على المشرع احترامها تنفيذها احكامها .[31]

الإتجاه الثاني :ويميل هذا الإتجاه إلى وجود نوعين من المعاهدات والإتفاقيات من حيث القيمة القانونية وفق النظام القانوني الداخلي ، فالنوع الأول هو ما ذهب اليه نص المادة (1/33) وهي المعاهدات والإتفاقيات التي لا تحتاج العرض على مجلس الأمة ،والنوع الثاني وهي المعاهدات التي يجب عرضها على مجلس الأمة من أجل نفاذها ومثل هذه المعاهدات هي المعاهدات التي أبرمت بين الأردن واسرائيل وتم التوقيع عليها في 1994/10/26 في وادي عربة ، وعليه فإنه يمكن القول أن المعاهدات والإتفاقيات الدولية من النوع الأول لها قوة الأنظمة الصادرة عن السلطة التنفيذية اي أنها في مرتبة أدنى من القوانين ، أما النوع الثاني فإنها تحتل مرتبة القوانين العادية وذلك بعرضها على مجلس الأمة وموافقته عليها تصبح قانونا لمرورها في مراحل القانون الداخلي .[32]

ويرى الباحث ان ما ذهب اليه الدستور الأردني بعدم النص على القيمة القانونية للمعاهدة وفق القانون الداخلي و أن المعاهدات التي تبرمها الأردن وتصادق عليها تدخل حيز النفاذ سواء كان ذلك بموافقة السلطة التنفيذية لوحدها أو بعد عرضها على مجلس الأمة فإن المعاهدات والإتفاقيات الدولية تسمو على القوانين والأنظمة وهي تحتل مرتبة أدنى من الدستور وأعلى من التشريع العادي، انه موقف لا يعد مأخذ على الدستور الاردني لأن الدستور حدد نوعين من المعاهدات ضمانة لحقوق الموطنين وتحقيقا لدور للقاعدة الاساسية في التشريع ان الأمة مصدر

[31] - ذهب بهذا الرأي الدكتور علي خطار شطناوي في كتابه (موسوعة القضاء الإداري) ، الجزء الأول ، ط1، دار الثقافة ، عمان ، 2008، ص143 ، وقد أشار الدكتور موفق المحاميد إلى هذا الإتجاه في مجلة الحقوق (القيمة القانونية للمعاهدات في الدستور الأردني لعام 1952 وتعديلاته ، مرجع سابق، ص234 .

[32] - الغويري ، احمد (1997) ، **القضاء الإداري الأردني (قضاء الإلغاء وقضاء التعويض)** ، الطبعة الأولى ، الأردن ،ص12-13 .

السلطات فبمجرد المصادقة على المعاهدة تدخل حيز النفاذ وتتمتع بالقيمة القانونية المشار اليها فيما سبق..

واستنادا الى القيمة القانونية للمعاهدات في التشريعات الداخلية فأن هنالك دور كبير للمعاهدات في التشريع الضريبي فيحق للأشخاص المخاطبين بالنصوص الضريبية التمسك بالمعاهدات التي تبرمها الاردن مع الدول الاخرى والتي تعالج موضوعات ذات صلة وعلاقة بالتشريع الضريبي في الزام المشرع في المجال الضريبي التقيد بها استنادا الى ما تتمتع به هذه المعاهدات من قيمة قانونية وفق ما اشار اليه الدستور ضمنيا او وفق ما ذهب اليه الفقه والقضاء،ومن أهم المعاهدات الدولية في المجال الضريبي والتي تعد الاردن احد اطراف هذه المعاهدة هي المعاهدة التي ابرمتها الاردن مع الدول العربية تحت عنوان (اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الأقتصادية العربية) والتي تعد الاردن احدى الدول الموقعة على هذه الاتفاقية بحيث يجوز للمكلفين التمسك بهذه المعاهدة عند قيام المشرع بمخالفة ما جاء فيها خصوصا ان هذه المعاهدة عالجت احدى المواضيع الحساسة في التشريع الضريبي فمنعت عن الادارة الضريبية فرض الضريبة على المكلفين الذين يتمتعون بجنسية الدول الموقعة على هذه الاتفاقية مرتين تحت عنوان منع الزدواج الضريبي.[33]

[33]- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الأقتصادية العربية والمنشورة على الموقع الالكتروني
- http://www.istd.gov.jo/NR/rdonlyres/7F120055-C691-44D1-B58B CF57FF2B5778/3552/arab_council.pdf

المطلب الثاني : الضمانات الدستورية

تمتاز القاعدة الدستورية وما تحتويه من موضوعات تعالجها وتنظمها بالسمو ويعد الدستور من اهم الضمانات التشريعية في المجال الضريبي التي تقيد صلاحيات المشرع عند صياغة القواعد القانونية و السمو الدستوري يتم تقسيمه الى نوعين بحسب طبيعة الموضوع التي تعالجها القاعدة الدستورية بحيث يعد السمو الدستوري هو اساس الضمانة الدستورية، ويقسم السمو الدستوري الى سمو شكلي و سمو موضوعي فيقصد بالسمو الشكلي هو الاجراءات التي توضع فيها القاعدة الدستورية بحيث لا يمكن تجاوز الاجراءات التي تحددها القاعدة الدستورية وتنص عليها، اما السمو الموضوعي فهو مضون القاعدة الدستورية وما تحتويه فالقاعدة الدستورية تعد القاعدة الاساسية في التنظيم القانوني في الدولة ، وعليه سيقتصر الباحث في هذا المطلب في الحديث عن الضمانات الدستورية التي نص عليها الدستور عند صياغة القاعدة القانونية الذي يشكل أساسا لتحقيق الضمانات الدستورية وذلك من خلال عدم تجاوز ما نصت عليه القاعدة الدستورية من قواعد موضوعية او أجراءات شكلية يتوجب اتباعها، فيمكن أن تتعلق هذه الضمانات في الموضوع وهي تعد ضمانة موضوعية ويمكن أن تتعلق في الإجراءات والشكليات وهي تعد ضمانة شكلية، وعلى هذا الأساس فقد قام الباحث بتقسيم هذا المطلب إلى :

الفرع الأول : الضمانات الدستورية الإجرائية (الشكلية) .

الفرع الثاني : الضمانات الدستورية الموضوعية .

الفرع الأول : الضمانات الدستورية الإجرائية (الشكلية)

تقسم الدساتير الى جامدة ومرنة، و يعد الدستور الأردني من الدساتير الجامدة ويقصد بالجمود هو الجمود الاجرائي في وضع او تعديل القاعدة الدستورية وليس الجمود في الموضوعات التي تعالجها، بحيث لابد من المرور بإجراءات والتقيد بها عند تعديل الدستور وقد وضع الدستور الأردني أيضا مجموعة من الإجراءات والقواعد عند صياغة وتشريع القوانين العادية بحيث تعد هذه الإجراءات ضمانة للأفراد كون ان السلطة المخاطبة بالقاعدة الدستورية لا يمكنها اغفال او اهمال هذه القاعدة عند وضع القاعدة القانونية سواء كان تشريع او أنظمة او تعليمات .

وقد رتب الدستور جزاءات يتم إيقاعها عند مخالفة القواعد الشكلية الدستورية من قبل إحدى السلطات بحيث تعد الرقابة على دستورية القوانين من الضمانات الدستورية التي منحها الدستور للأفراد و نجد ان طرق الرقابة على دستورية القوانين هي :

- الرقابة السياسية :ويقصد بها قيام هيئة مكونة من عناصر سياسية وقانونية بالبحث في مدى مطابقة القانون العادي قبل اقراره لاحكام الدستور .[34]
- الرقابة القضائية : هي عمل قانوني يتمثل بالبحث عن مدى اتفاق القانون الذي سنه البرلمان مع القواعد التي ارساها الدستور ومعرفة اذا خالفت هذه القواعد الدستور ام لا .[35]

ونجد ان الدستور الاردني رتب جزاءات عند قيام التشريع العادي في مخالفة القاعدة الدستورية بحيث ان اهم هذه الجزاءات هي الغاء او تعديل او عدم العمل بالنص القانوني المخالف للقاعدة الدستورية .[36]

ومن اهم المخالفات الشكلية التي من الممكن ان تحدث عند صياغة القوانين هي:

أولا : مخالفة قواعد الإختصاص :

أن مهمة السلطة التشريعية هي سن وتشريع القوانين ولا يجوز لها الخروج عن هذه المهمة أو التنازل كونه اختصاص أصيل مناط بالسلطة التشريعية ،[37] وبذات الوقت تتمثل صلاحية السلطة

---

[34] الطهراوي ، هاني،(**2006**)،**النظم السياسية والقانون الدستوري** ،عمان،دار الثقافة ، ص 358.
[35] - المرجع السابق ،ص 363.
[36] - منصور ،محمد حسين ،(2001)،**نظرية القانون**، الاسكندرية ،ص 257-264.
[37] دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1952 وتعديلاته ، المادة 91.

التنفيذية في تنفيذ القوانين وعليه فإن السلطة التنفيذية ملزمة بعدم التدخل في عمل السلطة التشريعية [38].

ونجد أن الدستور أشار إلى حصر مسألة التشريع في السلطة التشريعية ففي نص المادة (91) من الدستور الأردني "يعرض رئيس الوزراء مشروع كل قانون على مجلس النواب الذي له حق قبول مشروع أو تعديله أو رفضه وفي جميع الحالات يرفع المشروع إلى مجلس الأعيان ولا يصدر قانون إلا إذا أقره المجلسان وصدق عليه الملك".[39]

ثانيا : مخالفة الشكل الواجب اتباعه :

نجد أن النصوص الدستورية أوجبت مرور التشريع بعدة مراحل بحيث اغفال احدى هذه المراحل يؤدي الى اعتبار القانون معيب،فالقانون الذي صدر في مثل هذه الحالة وهذا ليس في تشريع القوانين فحسب وانما في مظهر من مظاهر السلطة التي تمارسها احدى السلطات حيث نص الدستور على وجوب مراعاة هذه الشكلية والاجراءات حتى يعد هذا النشاط صحيح وليس فيه مخالفة أو عيب دستوري .

وحتى يعد التشريع دستوريا فيجب أن يمر بمراحل متعددة بحيث يترتب على عدم استيفائه للإجراءات الشكلية و الجوهرية التي يوجب الدستور اتباعها قبل صدوره إلى إعتبار ذلك التشريع معيب وأنه يعد سبب لإلغاءه وإبطاله او الإمتناع عن تطبيقه على الواقعه المعروضة ، ونجد ان المحكمة الدستورية على الرغم من حداثة نشأتها في الاردن الا انه يشهد لها بدورها الفعال في الرقابة على دستورية القوانين [40] ،فتمارس المحكمة الدستورية سلطتها في الرقابة على دستورية القوانين ومدى ملائمتها للدستور الاردني ،ومن هذه الأمثلة العامة على هذه الإجراءات الشكلية مثل صدور القانون دون موافقة الأغلبية البرلمانية أو دون تصديق رئيس الدولة .[41]

وقد أشار الدستور في نص المادة (91) من دستور المملكة الأردنية إلى ضرورة عرض مشروع القانون على مجلس النواب الذي له الصلاحية في قبول المشروع أو تعديله أو رفضه وفي جميع الحالات يرفع المشروع إلى مجلس الأعيان، واشترط لصدور القانون أن يقرر المجلسين

---

[38] المرجع السابق ، المادة 31.
[39] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية ، المادة رقم (91).
[40] - قانون المحكمة الدستورية لسنة 2012،المادة رقم 4 http://cco.gov.jo/ar-johglka,v
[41] - حسن ، محمد(2011) ، نظرية القانون، مرجع سابق ،ص155 .

(مجلس النواب والأعيان) مشروع القانون وأن يصادق عليه الملك،[42] وبذلك نجد أن الدستور اشترط عرضه ومن ثم موافقة المجلسين ومصادقة الملك لإقرار القانون وإصداره لذلك نجد أن هذه الإجراءات جوهرية لا يجوز التجاوز عنها .

ويرى الباحث ان المقصود بالضمانات الدستورية الشكلية في ظل الدستور الأردني هي مجموعة من الإجراءات التي يجب إتباعها عند قيام السلطة بممارسة نشاطها وصلاحياتها ويعد اغفال هذه الإجراءات عيب جوهري يشوب هذا النشاط سواء كانت السلطة التي تمارسه تشريعية أم تنفيذية أم قضائية فالضمانات الشكلية هي المسار القانوني التي يتوجب على السلطة اتخاذه والسير ضمن حدوده دون اغفال لإحدى هذه الإجراءات أو التجاوز عنها بحيث إذا حصل ذلك فإن نشاط تلك السلطة يعد معيب وعرضة للإلغاء والإبطال وقد أكد ذلك القرار التفسيري الذي ورد فيه "أن الدستور جعل القانون في هذه المملكة ثمرة عمليات ثلاث مجتمعية ومتكاملة وهي :

أ- تقديم المشروع من رئيس الوزراء إلى مجلس الأمة .

ب- موافقة مجلس الأمة على المشروع .

ج- تصديق جلالة الملك عليه .

ولا يمكن أن يعتبر اي عمل من هذه الأعمال الثلاثة بمفرده هو التشريع ، التشريع هو ثلاثتهما معا ومجتمعه " .[43]

وبذلك فإن الإجراءات التي نص الدستور يجب مراعاتها تحقيقا لحماية حقوق وحريات الأفراد والدستور هو الذي يقوم بتعيين هؤلاء الأشخاص بحيث أنه يضعهم لصفاتهم وليس لذاتهم ويقوم النص الدستوري بتحديد الطريق الشرعي لوصولهم إلى السلطة ويقوم أيضا بتحديد صلاحيالتهم واختصاصاتهم بموجب النص الدستوري وعليه فإن سمو الدستور على هذه الهيئات لأن الهيئة العامة سواء كانت تشريعية او تنفيذية او قضائية تخضع للدستور الذي تستمد منه اختصاصها ووجودها وتكون تصرفاتها عرضة للإلغاء والإبطال اذا خالفت القواعد الدستورية ولا يوجد ما يمنع من ملاحقة الأشخاص المسؤولين عن هذه التصرفات إذا ثبت أن هذه التجاوزات تمت بسوء نية وعن قصد .[44]

---

[42] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية ، المادة (91) .

[43] - القرار التفسيري رقم 2001/1 (قرار بالإجماع) ، بتاريخ 2001/8/28 ، المنشور في الجريدة الرسمية 4503 ، الصفحة(1)

[44] - عادل الحياري ، **القانون الدستوري والنظام الدستوري** ، مرجع سابق ، ص188-189 .

الفرع الثاني : الضمانات الدستورية الموضوعية :

اولا:يعد السمو الموضوعي للنصوص الدستورية من الركائز الأساسية في الدولة وبنيانها الرئيسي ويقصد بالسمو الموضوعي للنصوص الدستورية هو سمو وعلو الموضوعات التي تنضمها القواعد الدستورية ومضمونها بحيث تدور بصفة رئيسية حول نظام الحكم في الدولة والسلطات العامة فيها من حيث تحديد شكلها وأختصاصتها وعلاقاتها ببعضها البعض من ناحية والأفراد من ناحية اخرى ،[45] وتعد النصوص الدستورية القواعد الأساسية التي تحكم الدولة وتحدد اختصاص وصلاحيات السلطات الثلاث في الدولة -التشريعية والتنفيذية والقضائية- فيعد الإخلال في هذا السمو وعدم احترامه أمر من شأنه أن يؤدي إلى ضياع حقوق الأفراد في الدولة وانهيار الدولة .

واستنادا إلى السمو الموضوعي للدستور فإنه خلال هذا السمو يتحقق الضمانة الدستورية الموضوعية بحيث أن الدستور عندما يعالج أمر معين يعد من ضمن الأمور الموضوعية في النصوص الدستورية التي تكفل حقوق الأفراد وحرياتهم بحيث أن مخالفة هذه النصوص يعد اعتداء صريح ومباشر على النص الدستوري[46] .

وتتحقق الضمانة الدستورية الموضوعية من خلال أمرين :

الأمر الأول : أن الدستور هو الذي يحدد فكرة القانون الرسمية للدولة كما يحدد المجالات السياسية والإجتماعية والإقتصادية التي ينبغي على الحكام مراعاتها والتي يجب أن تعيش في ظلها جميع أوجه النشاط الفردي والحكومي على السواء بحيث أن الإجراء الذي لا يتوافق مع تلك المجالات يعد هذا الإجراء أو النشاط باطلا .

الأمر الثاني : أن الدستور هو النص الذي يحدد الأشخاص والهيئات التي لها حق التصرف باسم الدولة في ظل الفكرة الرسمية للقانون وفي ظل الإطار الرسمي للفلسفات السياسية والإجتماعية والإقتصادية ، ومن هم في حكمها فمثلا منع الدستور المصادرة العامة أو اسقاط الجنسية ورجعية

[45] الخطيب ، نعمان احمد (1999)، **الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري** ،عمان ،دار الثقافة ،ص 533.
[46] -المرجع السابق ،ص 535-537.

القوانين الجنائية ما لم تكن أصلح للمتهم فيجب على السلطة من خلال القانون عدم المساس في هذه القيود فإذا صدر قانون مخالفا لهذه المبادىء والقيود كان باطلا لتجاوزه النص الدستوري .[47]
وقد جاء نص المادة (94) من الدستور الأردني والتي تنص عن القوانين المؤقته ومتى يصار إلى صدورها [48]، فإن أي قانون مؤقت يصدر عن مجلس الوزراء بموافقة الملك تخرج عن هذه الموضوعات التي حددها النص الدستوري فإنه يعد هذا القانون غير دستوري وعرضة للإبطال كون أن السلطة التنفيذية تجاوزت الموضوعات المحددة بموجب نص المادة (94) كون أن صاحبة الإختصاص الأصيل هي السلطة التشريعية ومنح صلاحية اصدار القوانين المؤقته للسلطة التنفيذية هو استثناء في حالات محددة وفي موضوعات محددة وفق ما اشار اليها الدستور في التعديلات الاخيرة .[49]

ثانيا : خروج التشريع عن روح الدستور (الإنحراف في استعمال السلطة) يجب على من يمارس الصلاحيات أن يسعى إلى تحقيق المصلحة العامة فلا يتوخى غيرها ولا ينحرف عنها إلى غاية أخرى وإلا كان عمل هذه السلطة باطلا فمثلا يتوجب على المشرع تحقيق المصلحة العامة وإلا فإن ذلك التشريع يعد باطلا ومن حق القضاء الدستوري إبطاله وإلغاءه وعدم تطبيقه فالقضاء الدستوري لا يتوقف فقط عند المخالفة الصريحة والواضحة لنصوص الدستور وإنما يتعدى عن ذلك إلى البحث عن روح التشريع وغايته.[50]

ولقد ذهبت المحكمة الدستورية في قرارها الصادر فيما يتعلق في مسألة أحالة اعضاء مجلس النواب الى التقاعد ام لا،حيث جاء قرار المحكمة الدستورية مستندا على النصوص الدستورية بحيث لا يمكن اصدار اي تشريع او قرار فيه مخالفة للنصوص الدستورية فقد نصت المادة 76 من الدستور على انه لا يجوز الجمع بين عضوية مجلس الاعيان او النواب وبين الوظيفة العامة ولو كان عضو مجلسي الامة موظفا او امكانية اعتباره موظف لما منع الدستور او اورد حظر حول تعارض طبيعة عمل المجلس مع طبيعة الوظيفة العامة وقد اكدت المحكمة الدستورية في ذات القرار انه لا يوجد هنالك شبه بين الوضع القانوني لعضو مجلس النواب والاعيان وبين الوزير بحيث ان الوزير يتقاضى راتبا بموجب نص المادة 52 من الدستور ويشغل وظيفة

---

[47] - محمد حسن ، **القانون الدستوري** ، مرجع سابق ، ص155 .
[48] - بحيث حددت نص المادة الموضوعات التي يحق لمجلس الوزراء بموافقة الملك التصدي لها وصدور قانون مؤقت لمواجهة هذه الموضوعات وهي في حالة الكوارث العامة وحالة الحرب والطوارىء والحاجة إلى نفقات ضرورية ومستعجلة لا تحتمل التأجيل .

[49] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية ، المادة رقم (94) .
[50] - محمد حسن ، **القانون الدستوري** ، مرجع سابق ،ص155 .

بمقتضى المادة (55) من الدستور وانه متفرغ لعمله الوزاري وفق ما نصت عليه المادة (44) من الدستور .[51]

وقد أشارت نص المادة (91) إلى ضرورة عرض مشروع القانون على مجلس النواب الذي منحت الصلاحية لمجلس النواب القبول أو الرفض أو التعديل على هذا المشروع وذلك لضمان تفعيل دور الشعب من خلال ممثليه في مشاركته ومساهمته وتحقيقه مصلحة الأفراد في سن القوانين .[52]

ونجد أيضا أنه وبنص المادة (124) في حالة الدفاع عن الوطن عند وقوع الطوارىء أن النص الدستوري حدد الحالة التي يمكن ان يوقف العمل في القوانين العادية وذلك من أجل تأمين الدفاع عن الوطن وهو من أجل تحقيق المصلحة العامة وحماية الوطن فإنه يتم إقرار هذه الحالة بناء على إرادة ملكية سامية وبناء على قرار من مجلس الوزراء الأمر الذي يحقق مصلحة الأفراد ويحمي حقوقهم وحرياتهم .[53]

وعليه فإننا نجد أن المسائل الموضوعية تعد من جوهر وصلب النص الدستوري وأن الدستور أوجد ضمانة وحماية لعدم المساس في هذه المسائل الموضوعية بحيث أنه لم يكتفي في المخالفة الصريحة والمباشرة وإنما أشار إلى المخالفة التي من شأنها أن تنال من روح الدستور ومقصده وعليه فإن الضمانة الموضوعية الدستورية تتحقق من خلال الغاء النص الدستوري الذي فيه مخالفة لموضوع الدستور وروحه التي سعى الدستور الى تحقيقها من خلال السلطات التي تمارس هذه الصلاحيات الممنوحة لها بموجب الدستور .[54]

ويرى الباحث في نهاية هذا الفصل انه يمكن سحب هذه الضمانات على اعمال السلطة التشريعية وخصوصا عند ممارستها لوظيفتها الرئيسية وهي تشريع القوانين فبعد الحديث عن الضمانات الدستورية وبيان خصائصها وما يميزها وانواعها وبيان دور المعاهدات التي تبرمها المملكة الاردنية كضمانة يمكن للأفراد التمسك بها اتجاه المشرع ،وبيان دور القواعد الدستورية بما تحتويه من قيود شكلية وموضوعية في عمل السلطة التشريعية استنادا الى القيمة القانونية التي تتمتع بها القواعد الدستورية التي تلزم المشرع احترامها والتقيد بها.

[51] ـ المحكمة الدستورية ،عدم دستورية تقاعد النواب والاثر الرجعي للقوانين المالية ، القرار التفسيري رقم 2\2014 بتاريخ 1\12\2014 والمنشور على الموقع: www.lawjo.net.

[52] ـ دستور المملكة الاردنية الهاشمية ،المادة (91) .

[53] ـ المرجع السابق ، المادة (124) .

[54] بكر ، ابراهيم (1995)،حقوق **الانسان في الاردن (بين سيادة القانون واستقلال القضاء)**، الاردن ، مكتبة عمان ، ص 130.

المبحث الثاني :المبادئ الدستورية في المجال الضريبي

اقر الدستور الاردني مجموعة من المبادئ القانونية التي كفلت حقوق الافراد في جميع التشريعات في الدولة فمنعت السلطة التشريعية من التعسف في استعمال الصلاحيات الممنوحة لها من خلال اقرار قوانين مخالفة للمبادئ الدستورية التي أقرها الدستور الاردني،فنجد ان نص المادة (111) من الدستور الاردني لسنة 1952 وتعديلاته جاءت وأقرت مجموعة من المبادئ القانونية التي يتوجب على المشرع في المجال الضريبي مراعاتها وهي مثل مبدأ العدالة الضريبية والمساواة والتكليف التصاعدي .... وغيرها من المبادئ التي اقرها الدستور الاردني في المجال الضريبي[55]، بحيث قام الباحث بتقسيم هذه المبادئ الى مبادئ عامة في المجال الضريبي وهي التي يتوجب على المشرع مراعاتها في جميع التشريعات تحقيقا لمبدأ العدالة والمساواة بين جميع افراد المجتمع ،ومبادئ ذات اختصاص ومساس بشخص المكلف في القاعدة الضريبية والتي يجب مراعاتها في التشريع الضريبي .

واستنادا الى ما تقدم قام الباحث بتقسيم هذا المبحث الى :

المطلب الاول:المبادئ الدستورية العامة في المجال الضريبي

المطلب الثاني :المبادئ الدستورية المتعلقة بالمكلف الضريبي

[55] - دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1952 وتعديلاته،المادة 111.

المطلب الاول:المبادئ الدستورية العامة في المجال الضريبي

أوجد الدستور الاردني لسنة 1952 وتعديلاته مجموعة من المبادىء التي يتوجب على المشرع في المجال الضريبي الأخذ بها ومراعاتها عند قيامه بصياغة القاعدة القانونية الضريبية وإلا فإن هذه القاعدة سوف تكون عرضة للإلغاء والإبطال لعدم دستوريتها ونجد أن هذه المبادىء اتسمت بشيء من العمومية لتصل إلى كونها قواعد دولية يتوجب على المشرع الضريبي مراعاتها والأخذ بها بعد أن قام (آدم سميث) في كتابه المشهور ثورة الأمم الصادر سنة 1776 الى الأخذ بمجموعة كبيرة من القواعد التي تعد بمثابة أسس ومبادىء يتوجب الأخذ بها .[56]

وان الهدف من الزام المشرع في المجال الضريبي الأخذ والإلتزام بهذه المبادئ من اجل تحقيق العدالة القانونية ومشرعية عمل السلطة التشريعية في المجال الضريبي بما تنص علية من قواعد قانونية آمره في المملكة الاردنية الهاشمية، ومن أهم المبادئ العامة التي يتوجب على المشرع مراعاتها هي المساواة وتحقيق العدالة الضريبية التي نص عليها الدستور وذلك لأثرهما الكبير على قانونية التشريع العادي بشكل عام والتشريع الضريبي بشكل خاص .[57]

لذا سيقوم الباحث في شرح وتفصيل كل قاعدة من هذه القواعد مبينا دورها كضمانة وحق في التشريع الضريبي وبيان موقف المشرع الأردني من هذه القواعد وتوضيح فيما إذا كان المشرع الضريبي قد راعى مبدأ المساوة والعدالة الضريبية في التشريع الضريبي، بحيث قسم هذا المطلب الى فرعين :

الفرع الأول : مبدأ المساواة في مجال التشريع الضريبي

الفرع الثاني : مبدأ العدالة الضريبية

[56] - خصاونة – **الضمانات الدستورية للإلتزام الضريبي** – رسالة دكتوراه،منشوره،جامعة عمان العربية للدراسات العليا ،كلية القانون،عمان، ص126 .

[57] - ابوحجيلة ،علي رشيد(2004)،**الرقابة على دستورية القوانين في الاردن** ،عمان ، دائرة المطبوعات والنشر ،ص 8- 10.

الفرع الأول: مبدأ المساواة في المجال الضريبي

يعد مبدأ المساواة من المبادىء الدستورية الذي لا يخلو دستور إلا وقد قام بالنص عليه فقد نصت المادة (13) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن على أنه "يجب أن توزع الضريبة العامة توزيعا متساويا بين جميع المواطنين ".[58]

وقد نصت المادة (6) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي الصادر في 1789 على أنه "يجب أن يكون القانون واحدا للجميع ، سواء حين يحمي أو حين يعاقب "[59].
ولقد نصت دساتير الدول المجاورة نفسها على هذا المبدأ، ففي مصر نص الدستور على مبدأ المساواة في المادة (4) من دستور عام 2014 والتي نصت على "ويصون وحدته الوطنية التي تقوم على مبادئ المساواة والعدل وتكافؤ الفرص بين جميع المواطنين" .[60]

اما في الاردن فقد نص الدستور الأردني على حق المساواة بحيث أشار "الأردنيون أمام القانون سواء لا تمييز بينهم في الحقوق والواجبات وإن اختلفوا في العرق أو اللغة أو الدين".[61]

ونصت المادة (111) من الدستور الاردني على ضرورة مراعاة المشرع مبدأ المساواة عند قيامه بفرض الضرائب بحيث نصت على "وعلى الحكومة ان تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحيق المساواة " فقد اشار الدستور صراحة على ضرورة تحيقيق مبدأ المساواة في التشريع الضريبي نظرا لأهمية هذا المبدأ واثره في المجال الضريبي.[62]

ونجد أن الأثر المترتب على هذه النصوص الدستورية هو أنه لا يجوز للمشرع في المجال الضريبي عند قيامه بإصدار القانون ان يفرق بين المكلفين في دفع الضريبة أو الإعفاء منها دون مسوغ قانوني فالجميع أمام القانون الضريبي سواء ،فيجب على المشرع مراعاة الالتزام بالقواعد

---

58 - محمد محمد عبد اللطيف(1999) ، **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي** (دراسة مقارنة) الكويت، جامعة الكويت ،الصفا للنشر والتوزيع، ص131 .

59 - المرجع السابق – ص131 .

60 -دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014المادة (4)، المنشور على الموقع الالكتروني، http://www.sis.gov.eg/Newvr/consttt%202014.pdf

61 - دستور المملكة الأردنية الهاشمية – المادة (1/6).

62 - دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1952 وتعديلاته، المادة 111.

الدستورية حتى تعد هذه النصوص القانونية صحيحة ومشروعة والا فأن مخالفة هذا المبدأ الدستوري يجعل من النص التشريعي غير قانوني وغير مشروع[63].

وبذلك فإننا نكون قد بينا ما المقصود بمبدأ المساواة في الدستور إلا أن مفهوم المساواة في التشريع الضريبي يتميز بطبيعة خاصة وذلك على النحو الآتي:

اولا: طبيعة مفهوم مبدأ المساواة أمام القانون :

إن مفهوم مبدأ المساواة أمام القانون هو أحد المفاهيم ذات المعنى الواسع فيقصد به ابتداءا هو مساواة جميع الأشخاص أمام القانون فأن القاعدة القانونية تخاطب جميع المواطنين على حد سواء ، إلا أن هذا التعريف بقي سائدا إلى أن جاء حكم المجلس الدستوري في (27 ديسمبر 1973) فأضاف لمبدأ المساواة بعدا آخر بحيث امكن أن تكون المساواة في مضمون القانون او تحت ظل القانون فيقصد بها أن يكون هنالك نظام واحدا لمن هم في المراكز المتماثلة [64].

ويرى الباحث استنادا الى ذلك ان المقصود بالمساوة هنا هي المساوة تحت ظل القانون فمن الممكن ان تختلف مقدار الألزام في القاعدة القانونية الا ان هذا الاختلاف مرده الى حسب قدرة المكلف.

واخيرا فأن المساواة الضريبية يقصد بها تحقيق المساواة الحسابية بل المساواة في تحمل العبء وذلك حسب يسار المكلفين .[65]

ونجد الاصل هو **عدم التمييز بين أصحاب المراكز المتماثلة** فيتوجب على المشرع في المجال الضريبي أن يقرر قواعد متماثلة للمراكز المتماثلة بحيث يقرر فيها اختلاف المعاملة لأصحاب المراكز المتماثلة وإلا اعتبر هذا القانون مخالف للدستور وعرضة للإلغاء والبطلان وقد ذهبت محكمة العدل العليا الأردنية أن من الواجب على السلطة الإدارية أن تساوي في المعاملة بين المواطنين إذا اتحدت ظروفهم وفق ما أعطاها المشرع من سلطات في تصريف الشؤون العامة ، فلا تعطي حقا لبعضهم ثم تحرم غيرهم منه حتى لو كانت ظروفهم جميعا متماثلة ،لأن في ذلك

---

[63] -الطهراوي ،النظم السياسية والقانون الدستوري ، مرجع سابق ،ص102-103.

[64] - محمد عبد اللطيف – الضمانات الدستورية في المجال الضريبي – مرجع سابق – ص132.

[65] - الحياري – **القانون الدستوري والنظام الدستوري** – مرجع سابق – ص789 .

تعارضا مع مبدأ المساواة بين المواطنين وإخلالا بمبدأ المساواة الذي يعد من المبادىء الدستورية العليا خلافا لأحكام الفقرة (أ) من المادة السادسة من الدستور الأردني لسنة 1952 .[66]

ثانيا: الاستثناءات التي ترد على مبدأ المساواة :

1- توحيد المعاملة لأصحاب المراكز المختلفة .

2- التمييز في المعاملة لأصحاب المراكز المختلفة تحقيقا للمصلحة العامة .[67]

1- توحيد المعاملة لأصحاب المراكز القانونية المختلفة

يتمثل الإستثناء في توحيد المعاملة لأصحاب المراكز القانونية المختلفة هو أن الأصل المساواة في معاملة المراكز القانونية المتماثلة بحيث يتساو من هم في مركز قانوني واقتصادي واحد ، أما المراكز القانونية المختلفة فإنه يتم معاملة كل فئة بطريقة معينة فإذا تم المساواة في معاملتهم فإنه هنا يعد خروج على المبدأ وأستثناء عليه.[68]

ويرى الباحث ان القضاء يتجه دائما لتطبيق قواعد متماثة للمراكز القانونية المتماثلة إلا أنه في ذات الوقت لا يشترط وجوب تطبيق قواعد مختلفة للمراكز المختلفة وعليه فإنه يجوز للمشرع أن يخضع المراكز المختلفة للقواعد المتماثلة، ولقد جاء المجلس الدستوري في 29 ديسمبر 1983 حيث جاء بحكم يعد مثالا على المساواة في المعاملة للمراكز القانونية المختلفة فكان هذا الحكم هو كالآتي حيث أن المسألة تعلقت بنص المادة (14) من قانون الميزانية لعام 1984 التي كانت تنص على أنه اعتبارا من 1984 تخفض من 25 إلى 15 سنة مدة الإعفاءات من الضرائب العقارية المبنية المخصصة للسكنى حيث كانت المدة 25 سنة لمن قام بالبناء قبل 1959 و 15 سنة لمن قام بالبناء منذ أول يناير 1969، وقد نظر النواب الذين أحالوا هذا النص أنه يتضمن تمييزا في المعاملة لا يجد مبررا لها سواء في اختلاف مراكز الممولين ولا في غاية القانون فمدة الإعفاء يجب أن تكون مختلفة وفقا لتاريخ العقار، فكان رد المجلس على هذا القول أن مبدأ المساواة لا يحول دون أن ينص القانون على تطبيق قواعد قانونية متماثلة على مراكز لاتختلف إلا في أنها قد نظمت بتشريعات سابقة خلال مدة طويلة نسبيا .[69]

---

[66] - المرجع السابق – ص132 .

[67] - العلي ،عادل فليح،(2007) ،**المالية العامة والتشريع المالي الضريبي** ،الطبعة الاولى،عمان ،دار الحامد للنشر والتوزيع ،ص 122

[68] - المرجع السابق ،ص 124

[69] - المرجع السابق – ص147 وما بعدها.

وفي التطبيق العملي لهذا الإستثناء في الأردن ما جاءت به الفقرة (ب) من المادة (32) من قانون ضريبة الدخل حيث منح هذا النص مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أن يصدر قرارا يفرض بموجبه ضريبة دخل سنوية مقطوعة على فئة أو فئات معينة من المكلفين يحدد أنواع الدخول التي تفرض عليها تلك الضريبة والسنوات التي تسري خلالها وللمدير تفويض صلاحياته هذه إلى المقدر خطيا .[70]

واستنادا إلى هذا النص فقد قامت الإدارة الضريبية بإصدار العديد من القرارت التي بموجبها تم فرض ضريبة مقطوعة على قطاعات المقاولين والمهندسين والصيادلة والمخابز والإسكان وأصحاب السيارات والشاحنات .[71]

ويرى الباحث أن المساواة في المعاملة للمراكز القانونية المختلفة هي لا تعد مخالفة لمبدأ المساواة الضريبية كمبدأ دستوري وإنما تعد خروج على القاعدة العامة كإستثناء على الأصل وذلك لتحقيق منفعة عامة ومصلحة مشروعة وليس الهدف منها مخالفة المبادىء الدستورية و أن المشرع ليس لديه الجرأة على التعدي ومخالفة المبادىء الدستورية فهو يهتدي بهديها ويقتدي بها .

2 - التمييز في المعاملة الضريبية تحقيقا للمصلحة العامة

في التشريع الضريبي في مصر لا يوجد ما يؤيد أو يعارض مبدأ التمييز في المعاملة الضريبية تحقيقا للمصلحة العامة إلا أنه يوجد هنالك تشريعات أوجدت نوع من التمييز بصدد تحقيق المصلحة العامة ومنها قانون تشجيع الإستثمار الذي ذهب إلى أنه يعفى من الضريبة :

أ- أرباح منشآت استصلاح او استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

ب- ارباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك .

ج- ارباح مشروعات مراكب الصيد وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء النشاط .[72]

و في المملكة الأردنية الهاشمية نجد أنها انتهجت نفس النهج الذي اتخذته مصر فلم تضع نصوصا تؤيد أو تعارض وإنما اكتفت بإيجاد بعض النصوص التي تخلق التمييز في المعاملة تخقيقا للمصلحة العامة .

---

[70] - قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014 ، المادة 32\ب.

[71] - خصاونة – **الضمانات الدستورية للإلتزام الضريبي** – مرجع سابق – ص140 وما بعدها .

[72] - خصاونة –،**الضمانات الدستورية للإلتزام الضريبي** ، مرجع سابق ، ص145 .

فقد نصت المادة (11/ب) من قانون ضريبة الدخل على :"تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة للشخص الاعتباري حسب النسب التالية:

1- 14% اربعة عشر بالمائة لقطاع الصناعة .

2-(20%) عشرون بالمائة لجميع الاشخاص الاعتباريين باستثناء ماورد في البند 1و3و4 من هذه الفقرة .

3- (24%) أربعة وعشرون بالمائة عن كل دينار لشركات الاتصالات الاساسية وشركات توليد وتوزيع الكهرباء وشركات تعدين المواد الاساسية وشركات التامين واعادة التامين وشركات الوساطة المالية والاشخاص الاعتباريين اللذين يمارسون أنشطة التأجير التمويلي.

4- (35%) خمسة وثلاثون بالمائة للبنوك".[73]

ويرى الباحث أن التشريع الضريبي توجه إلى تشجيع الإستثمار في مجالات الصناعة وغيرها من المجالات وذلك من أجل تحقيق المصلحة العامة لتحفيز الافراد الى العمل في هذه المجالات ويتمثل هذا التشجيع في وضع أقل نسبة ضريبية على الشخص المعنوي ولعل السبب في ذلك هي حاجة الناس الضرورية إلى هذه المجالات ولقة الاقبال اليها .

الفرع الثاني : مبدأ العدالة الضريبية

بعد الحديث عن مبدأ المساواة الضريبية وضرورة المشرع الضريبي احترام هذا المبدأ فإنه لا بد من الحديث عن مبدأ العدالة الضريبية وبيان المقصد من ايجاد هذا المبدأ من ضمن المبادئ الضريبية التي نص عليها الدستور الأردني بموجب نص المادة (111) فأن لهذا المبدأ اهمية بالغة في مجال التشريع الضريبي وسيتم شرح هذا المبدأ على النحو الآتي:

اولا: الأساس الدستوري لمبدأ العدالة الضريبية

يعد هذا المبدأ من المبادىء ذات الأهمية البالغة في التشريع الضريبي بحيث لاتوجد دولة إلا وقد نصت عليه في دستورها فنجد أن معظم دول العالم أشارت إلى مبدأ العدالة الضريبية في دساتيرها ومن هذه الدول (مصر ، الأردن ... ،وغيرها) ففي مصر نجد أن نص المادة (38) من الدستور على أنه"يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة الى تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الإجتماعية والتنمية الاقتصادية ".[74]

---

[73] - قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014 ، المادة (11\ب) .

[74] - دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014 المادة 38.مرجع سابق.

وفي الأردن نجد أن الدستور الأردني أشار إلى أنه لا يجب أن يكون الهدف الوحيد من وراء الضرائب الحصول على الأموال فقط ،حيث ألزم الدستور وجوب تحقيق العدالة الإجتماعية في فرض الضرائب وتحقيق ذلك المبدأ من خلال إعادة توزيع الدخول والثروات من خلال فرض الضرائب وتحصيلها وإعادة توزيعها لصالح الفقراء والأوساط من الناس.[75]

مفهوم مبدأ العدالة الدستورية

لم يقم المشرع بوضع تعريف محدد للعدالة الضريبية ،وإنما ترك تعريفها إلى الفقه والقضاء الذي تصدى إلى هذا المفهوم ، فقد فذهبت المحكمة الدستورية العليا في مصر الى أن مفهوم العدل يحتكم للأسس الاجتماعية كون أن العدل هو التعبير عن تلك القيم في المجتمع التي لا تنفصل عن الجماعة بحيث أن العدل مفهوم مرن ومتغير وفقا للتغير الأجتماعي من حيث التوازن في الأعباء المفروضة على المواطنين كي لا يكون في تطبيقها اي أعتداء بل على العكس هو إنصاف وموازنة فيما بينهم .[76]

أما الفقه فقد ذهب في تحديد مفهوم العدالة وفق نظرية القدرة على الدفع وهي المساوة في التضحية او المساواة في الحرمان الذي تحدثه الضريبة عند المكلفين ويقصد بالعدالة هي ان تفرض الضريبة وفقا لاحوال المكلف المالية والاجتماعية .[77]

ومن الفقهاء الذين قاموا بتعريف مبدأ العدالة الإجتماعية بالأستناد الى نظريتين في تعريف هذا المبدأ وهما :

النظرية الأولى نظرية المنفعة :

ويقصد بهذه النظرية أن الضريبة تكون عادلة عندما يقوم المكلف بدفع ضريبة تعادل ما يحصل عليه من خدمات تقدمها له الدولة أثناء قيامه بإشباع الحاجات العامة للمواطنين وقامت الضريبة بتعريف هذه النظرية هي "ثمن ما يدفعه المكلف مقابل الخدمات والمنافع التي يحصل عليها من جراء قيام الدولة بوظائفها".[78]

وعلى الرغم من واقعية هذه النظرية إلا أنه تم توجيه العديد من الإنتقادات لها ومن اهم الانتقادات:

---

[75] - دستور المملكة الاردنية الهتشمية ، المادة (111) ولقد اشار الدكتور عادل الحياري في كتابه القانون الدستوري والنظام الدستوري – مرجع سابق – ص689-790 ، الى ضرورة مراعاة العدالة الضريبية من قبل المشرع الضريبي عند قيامه بصياغة القواعد القانونية الضريبية .

[76] - خصاونة – **الضمانات الدستورية في الإلتزام الضريبي** – مرجع سابق – ص167 ومابعدها .

[77] - بشور ، **عصام (1966)،التشريع الضريبي** ،الطبعة الخامسة،دمشق،منشورات جامعة دمشق، ص 174-175.

[78] - خصاونة ،**الضمانات الدستورية في الالتزام الضريبي** ،مرجع سابق ،ص170.

1- أن مفهوم العدالة الضريبة وفق هذه النظرية يتعارض مع الضريبة تفرض على الأفراد باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة دون مقابل فليست الضريبة ثمنا للخدمات التي يحصلون عليها من الدولة عند قيام الدولة بفرض الضرائب فهي تهدف إلى تحقيق منفعة اقتصادية واجتماعية.[79]

2- يتعذر على الدولة أن تفرض الضرائب او الرسوم مقابل كل ما تقدمه من خدمات حيث تقوم الدولة بتقديم بعض الخدمات للمكلفين يصعب تقديرها ومن هذه الخدمات الدفاع الخارجي والأمن الداخلي ، وبالمقابل يستحيل تحديد ما يحصل عليه الفرد من هذه الخدمات وعليه فالدولة تقوم بفرض الضرائب حسب مقدرة الفرد على الدفع وليس مقابل ما يحصل عليه من خدمات .[80]

3- هنالك خدمات تقوم الدولة بتقديمها يكون الأكثر استفادة منها هم الفقراء أو ذوي الدخول المتدنية أو المحدودة وهم معفون من الضريبة ومن هذه الخدمات التعليم والصحة والعلاج وبالمقابل إن الأغنياء لا يستفيدون من هذه الخدمات وبالرغم من ذلك يقومون بدفع الضرائب حسب مقدرتهم وعليه فإذا كانت الضرائب تدفع مقابل المنفعة لتم إثقال كاهل الفقراء في دفع ضرائب مقابل هذه الخدمات وهذا يتنافى مع مبدأ العدالة الإجتماعية.[81]

النظرية الثانية : نظرية المقدرة على الدفع :

الأساس الذي تقوم عليه هذه النظرية هو مقدرة المكلف على دفع الأعباء الضريبية التي تفرض عليه بحيث يعد هذا الأساس عادلا في تحديد نصيب المكلف في المساهمة في الأعباء العامة للدولة.[82]

أما في الاردن فنص الدستور الأردني على هذا المبدأ فذهب الى "أن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال" [83] حيث أن الدستور الأردني تميز عن غيره من دساتير الدول المجاورة التي لم تنص على هذا المبدأ صراحة و أن هذا المبدأ ملزم دستوريا ويتوجب الأخذ به عند صياغة القاعدة القانونية الضريبية التي يتم من خلالها تكليف المكلف وإلتزامه بالأعباء المفروضة عليه ويعد هذا المبدأ من المسلمات الدستورية التي يجب احتوائها في جميع

---

[79] - عواضة ، حسن ،**المالية العامة (دراسة مقارنة)** ،بيروت ، دار الطليعة ،ص397.
[80] - تكلا ، شريف رمسيس ،(1979)، **الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة** ،القاهرة ، دار الفكر العربي ، ص 80-82.
[81] - فرهود ، محمد سعيد ،(1982)،**علم المالية العامة** ، الرياض ، معهد الادارة العامة ، ص 272-273.
[82] - خصاونة ، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي** ، مرجع سابق ، ص 125.
[83] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية 1952 وتعديلاته ، المادة (111).

التشريعات لدى دول العالم فقد نصت عليه ايطاليا في دستورها في نص المادة (53) على أن كل شخص لابد أن يساهم في النفقات العامة بما يتناسب مع مصادر دخله.[84]

وبذلك فإن فكرة العدالة الضريبية تقوم على أساس المساواة في التضحية وليس المساواة الحسابية بحيث أن ما يفرضه النص القانوني من إلتزام على الأفراد في دفع نسبة الضريبة يتفاوت من شخص لآخر وذلك بحسب مقدرته على الدفع .[85]

ولقد تطور مفهوم العدالة الضريبية في أواخر القرن التاسع عشر عما كان عليه فبدلا من أن يقوم على أساس المساواة الحسابية في النسبة واختلاف المبلغ المتحصل بناء على هذه النسبة فالنسبة واحدة إلا أن المبلغ المتحصل يختلف باختلاف وعاء الضريبة الخاضع لهذه النسبة ، أما بعد تطور مفهوم العدالة الضريبية والمساواة الحسابية ظهر مفهوم جديد وهو **المساواة الحسابية الشخصية** وهي دراسة كل مكلف على حدا ووضعه المالي ودخله على ضوء ذلك تفرض عليه نسبة الضريبة التي يدفعها المكلف .[86]

ويؤخذ على هذا المفهوم (المساواة الحسابية الشخصية) :
أ- احتمال إعفاء بعض من المكلفين من الضرائب بعد دراسة وضعهم الشخصي وبالتالي فإنه سوف ينقص الخزينة وانخفاض حصيلة الضرائب .[87]
ب- صعوبة تحقق هذا المفهوم لإستحالة دراسة كل مكلف على حدا بحيث أنه يتعذر على الإدارة الضريبية دراسة الوضع الشخصي لكل مكلف لما فيه من إرهاق لكوادر الإدارة واستغراق الوقت.[88]

أن مبدأ العدالة الضريبة يعني أن يتم توزيع الضرائب على الأفراد توزيعا عادلا وليس معاملة جميع المكلفين معاملة واحدة بل إجراء معاملة مختلفة لفئات المكلفين وإن فكرة العدالة تقوم أيضا على هذا المبدأ لأن التميز في المجال الضريبي يقوم على أساس العدل بحيث يتم التمييز بين

---

[84] - خصاونة ، **الضمانات الدستورية في الإلتزام الضريبي** ، مرجع سابق – ص172، حيث جاء نص المادة انه "كل مواطن ملزم بالمساهمة في الانفاق العام بما يتناسب ومقدرته "دستور الجمهورية الاطالية http://www.yemenintransition.com/.
[85] بشور، عصام 1977-1978 ،**المالية العامة والتشريع المالي** – مرجع سابق –ص244 .
[86] - عواضة ، حسن (1978) ،**المالية العامة** ، بيروت ،الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، ص403 .
[87] - الدقر ، رشيد (1960) ، **علم المالية العامة** ، دمشق، الجزء الثاني ، الطبعة الثانية ، منشورات الجامعة السورية ، ص139 .
[88] - المرجع ذاته.

أصحاب الدخول الكبيرة وأصحاب الدخول الصغيرة ويتم فرض الضرائب حسب مقدرة المكلف للدفع .[89]

<u>الا انه هل من المتصور ان تتوفر العدالة الضريبة والمساواة الضريبية فى التشريع الضريبى؟</u>

يصعب تحقيق العدالة والمساواة معا في فرض الضرائب ، فمن المتصور قيام المساواة بغير العدالة كأن يكون عائد الضرائب أكبر من إحتياجات الوفاء بأوجه الإنفاق العام إلا أن هذا الأمر يكون مخالفة لمبدأ آخر وهو ضرورة الضريبة [90].

وبذلك فإن العدالة الضريبية هي الأساس في فرض الضرائب إلا أنه لا بد من مراعاة ما تقتضيه المصلحة العامة عند فرض الضرائب فتحقيق العدالة الضريبية أمر يحتاج إلى دراسات واسعة وكبيرة وبذات الوقت يجب مراعاة مبدأ المساواة بعدم تميز معاملة المكلفين دون مبرر قانوني إلا انه إذا تم تحقيق الهدف والمقصد من فكرة التصاعد الضريبي عندها يتم الموازنة فيما بين المساواة والعدالة إلى أقرب حد ممكن .[91]

وإن الدستور عندما يقوم بمنح المشرع صلاحيات التشريع في المجال الضريبي فإن هذه الصلاحيات يجب أن يقوم بها المشرع شريطة التقيد بالقيود التي وضعها الدستور كون أن النص الذي منح الصلاحية بنفس قوة النص الذي وضع هذه القيود ولذلك فإن المشرع في المجال الضريبي يتوجب عليه مراعاة مبدأ المساواة ومبدأ العدالة الضريبية عند قيامه بصياغة القاعدة القانونية وأن يستجيب لإرادة الأمة وأن لا ينص على قاعدة مخالفة لكي لا يكون مصيرها الإلغاء أو البطلان وعدم العمل بها .[92]

ويرى الباحث ان مبدأ المساواة والعدالة الضريبة هما وجهان لعملة واحدة بحيث يتوجب على المشرع مراعاة هذين المبدأين وعدم اغفالهما عند صياغة القاعدة القانونية الضريبية كونهما الأساس القانوني في سن القوانين ومن المبادئ التي اوجب الدستور ان يستند التشريع عليهما ،وان اي نص لم يستند على ذلك يكون غير دستوري ولا يتم العمل به.

---

[89] - محمد محمد عبد اللطيف ، **الضمانات الدستورية في مجال التشريع الضريبي** ، مرجع سابق ، ص165 وهذا ما أكدته المادة (13) من إعلان 1789 في فرنسا حيث نصت على أن الضريبة العامة يجب أن توزع بالتساوي بين جميع المواطنين بحسب قدرتهم .

[90] - المرجع السابق ، ص166 ما بعدها .

[91] - محمد محمد عبد اللطيف ـ،**الضمانات الدستورية في مجال التشريع الضريبي** ، مرجع السابق ، ص 166 وما بعدها .

[92] -الطهراوي ، **النظم السياسية والقانون الدستوري** ، مرجع سابق ، ص 296-298.

المطلب الثاني :المبادئ الدستورية الخاصة في المجال الضريبي

لقد اقر الدستور الأردني مجموعة من المبادئ الخاصة في المجال الضريبي وفق ما نصت عليه المادة (111)من الدستور الاردني بحيث يعد هذا النص الاساس القانوني الدستوري في اقرار هذه المبادئ والزام المشرع في المجال الضريبي التقيد بها فلا يمكن للمشرع تجاهل هذه المبادئ او مخالفتها عند قيامه بصياغة القاعدة القانونية في المجال الضريبي ،فيتوجب على المشرع مراعاة مبدأ التكليف التصاعدي بشكل يتفق مع مقدرة المكلف على الدفع ،فان النص القانوني الضريبي الذي من شأنه ان يكلف الاشخاص بدفع نسب الضرائب المتحققة ان يرهق المكلف وان يمس في راس المال فانه يعد هذا النص غير دستوري وغير قانوني ،ويتوجب عليه ايضا مراعاة حاجة الدولة الى المال فمن غير المتصور قيام المشرع بفرض نسب مرتفعة من الضرائب بصرف النظر عن طبيعتها ووعائها وخزينة الدولة لا يوجد فيها عجز فالهدف من الضرائب تحقيق المصلحة العامة والتكافؤ بين افراد المجتمع وليس الباية وجمع الاموال،[93] ولذلك قام الباحث بتقسيم هذا المطلب الى :

الفرع الاول :مبدأ مشروعية الضريبة.

الفرع الثالث:مبدأ التكليف التصاعدي .

الفرع الثالث:مبدأ حاجة الدولة الى المال .

93 - دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1952 وتعديلاته ،المدادة (111).

الفرع الأول: مبدأ مشروعية الضريبة

يعد مبدأ المشروعية من المبادىء القانونية التي استقر عليها القانون بحيث نجد أن الدستور الأردني أقر مبدأ المشروعبة في أكثر من موطن ، ففي قانون العقوبات أقر الدستور مبدأ المشروعية فنصت المادة (2/7) من الدستور الأردني على أنه "كل إعتداء على الحقوق والحريات العامة أو حرمة الحياة الخاصة للأردنيين جريمة يعاقب عليها القانون"[94] بحيث أن أي إعتداء على حقوق المواطنين في الدولة وهو غير مبرر بموجب القانون يعد فعل مجرم ويجب ملاحقة كل شخص يمارس هذا الإعتداء ، ويدخل في ذلك أيضا أي إعتداء يتم على الحقوق المالية للمواطنين دون وجه حق ودون وجود نص قانوني يجيز ذلك بحيث انه لا يتم مصادرة أي أموال منقولة أو غير منقولة إلا بمقتضى القانون وذلك ما أشار إليه الدستور وحتى يتم الأخذ بقانونية الضرائب التي تفرض على المكلفين لابد أن تكون هذه الضرائب خاضعة لمبدأ المشروعية.[95]

ويقصد بمبدأ المشروعية وفق النظم الوضعية هو خضوع الجميع حكاما ومحكومين للقانون ، ويعد مبدأ المشروعية هو من أهم مميزات الدولة القانونية التي تقوم على أساس احترام النصوص القانونية واحترام مبدأ الفصل بين السلطات .[96]

ويعد الدستور الأردني هو الأساس لمشروعية قيام السلطة التشريعية يتولى مهمة صياغة القواعد القانونية ذات الصلة والعلاقة في المجال الضريبي فقد نص الدستور الأردني بموجب المادة (111) على أنه "لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون" بحيث تعد هذه العبارة أساسا لمشروعية قيام السلطة التشريعية في سن القوانين الضريبية الأمر الذي لا يجوز لأي جهة أخرى في الدولة أن تقوم في فرض الضرائب حيث يعد هذا الإختصاص حكرا للسلطة التشريعية.[97]

ويترتب على هذا المبدأ عدم قانونية أي ضريبة تفرض من جهة غير السلطة التشريعية فنجد أن الدستور الأردني لم يجيز التفويض التشريعي في المجال الضريبي بخلاف المشرع المصري

---

[94] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة 1952 وتعديلاته ، المادة (2/7) .

[95] - المرجع السابق ، المادة (12).

[96] - محفوظ ، عبد المنعم ، (1984) ، قضايا المشروعية وفلسفة الإنفتاح الإقتصادي في مصر ، ط1، عالم الكتب ، القاهرة ، ص71-74 .

[97] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة 1952 وتعديلاته ، المادة (111).

الذي أجاز التفويض التشريعي ، ولا يجوز أيضا إعفاء أحد من الضريبة إلا في الأحوال المبينة في القانون .[98]

ويعد مبدأ مشروعية الضريبة أسمى وأرق مما هو عليه في التشريعات الأخرى فمثلا نجد أن الدستور الأردني اشار صراحة على مبدأ المشروعية في فرض الضرائب بموجب نص المادة (111) من الدستور أما فيما يتعلق في مشروعية الجرائم والعقوبات فقد نص الدستور ضمنيا على ذلك هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد ان الدستور لا يجعل للعرف أي دور في التشريع الضريبي مقارنة مع التشريع الجزائي أو التجاري الذي يعد العرف مصدرا من مصادر التبرير في القانون الجزائي أو في تنظيم الأوضاع التجارية في القانون التجاري .[99]

ويرى الباحث أن مبدأ مشروعية الضريبة يعد من أهم الضمانات التي يتوجب على المكلفين التمسك بها اتجاه الإدارة الضريبية بحيث أنه إذا تم فرض ضرائب أو إعفاء أحد من الضرائب دون وجه حق من خلال جهة أخرى غير السلطة السلطة التشريعية فإنه يعد مثل هذا العمل مخالف للدستور الأردني ومخالف لمبدأ الشروعية .

إلا أن الإستثناء الوحيد الذي يرد على مبدأ مشروعية الضريبة هو ما نص عليه الدستور بموجب المادة (114,94.31) من الدستور الأردني فمنح الدستور السلطة التنفيذية التدخل في الشؤون المالية بما فيها المسائل الضريبية ضمن الأوضاع القانونية الواجب توافرها في التشريع الضريبي بحيث يعد هذا التدخل مبرر ومشروع وفق ما أشار إليه الدستور والقوانين المتعلقة بهذه النصوص.[100]

الفرع الثاني : مبدأ التكليف التصاعدي وقدرة المكلف على الدفع

إن فرض الضرائب بنسب ثابتة من شأنه أن لا يحقق العدالة الضريبية بحيث تعد هذه النسب الثابتة عبء ضريبي على المكلفين ذوي الدخل المحدود الذي لربما لا يكفي إشباع حاجاتهم

---

[98] - المحاميد ، موفق ، (2005) ، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع ، الطبعة الأولى ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع ، ص34-35 .

[99] - المرجع السابق – ص35 .

[100] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية 1952 وتعديلاته ، المادة (114,94,31) .

الأساسية ومتطلباتهم الضرورية فإن في فرض الضرائب بنسب ثابته يؤدي إلى عدم تحقيق أهداف الضريبة الإقتصادية والإجتماعية .[101]

ولذلك فقد اتجهت الدساتير نحو إقرار مبدأ التكليف التصاعدي وضرورة الأخذ به عند صياغة القواعد القانونية في المجال الضريبي فذهب الدستور الأردني بموجب نص المادة (111) من الدستور إلى "أن نأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي " حيث تعد هذه العبارة ميزة للدستور الأردني فقد أشار صراحة على ضرورة مراعاة التكليف التصاعدي عند صياغة القوانين الضريبية .[102]

ويقصد بالتكليف التصاعدي هو التصاعد التصاعد في نسب الضرائب التي تفرض على المكلفين بحسب تصاعد مقدار دخل المكلفين بحيث أنه يتم فرض سعر خاص على كل شريحة بحسب مقدار الدخل المتأتي لها .[103]

وعلى الرغم من قيام الدستور بالنص على مبدأ التكليف التصاعدي إلا أنه في واقع التطبيق العملي نجد أن المشرع في المجال الضريبي لم يراعي التكليف التصاعدي بحيث أنه استند المشرع في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 24 لسنة 2014 إلى إعتماد طبيعة عمل الشخص المعنوي كمعياره للتفرقة في نسب الضرائب التي تفرض عليها وذلك ما جاءت به نص المادة (11\ب) من قانون ضريبة الدخل .[104]

ومن التطبيقات العملية على هذا المبدأ والذي تم الطعن فيه أمام محكمة التمييز هو القرار الصادر عن محكمة التمييز بخصوص ما ذهبت اليه محكمة استئناف ضريبة الدخل في أن المادة (111) من الدستور قد أوجبت على الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الإجتماعية :

ذهبت محكمة استئناف ضريبة الدخل والتي قررت أن المادة (111) من الدستور الأردني لسنة 1952 والتي أوجبت على السلطة التشريعية بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الإجتماعية بحيث أن هذا النص مخالفا لأحكام هذه المادة فقد قررت المحكمة فسخ القرار المستأنف وإعادة الأوراق للمستأنف عليه (مقدر ضريبة الدخل) لفرض الضريبة على الشركة

[101] - ناهده ، زين العابدين ، (1974) ، علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري ، القاهرة ، دار النهضة ، ص176 وما بعدها .
[102] - الدستور الأردني ، مرجع سابق ، المادة (111) .
[103] - المحاميد ، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع ، مرجع سابق ، ص27 .
[104] - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 ، المادة ( ) .

المستأنفة وحسب نسب الضريبة التصاعدية بموجب المادة (16) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة (1985) الأصلي .[105]

إلا أن محكمة التمييز قد ذهبت إلى عدم الأخذ برأي محكمة استئناف الضريبة وقررت أن نص المادة (16/ب) هو نص دستوري وليس فيه مخالفة للمادة (111) من الدستور الأردني ولعل ما استند عليه محكمة التمييز في قرارها رقم (95/339) بتاريخ 1995/4/9 والقرار رقم (95/1098) بتاريخ 1995/8/12 والمنشور في مجلة نقابة المحامين هو ما يلي :-

- أن المادة (16) أخذت بالتكليف التصاعدي بالنسبة للأفراد بصورة عامة والشركات بصورة خاصة بدليل تفاوت النسب المفروضة على الشركات والتي تتراوح ما بين (15% إلى 35%) بحيث ان محكمة اعتبرت هذه النسب هي من قبيل التكليف التصاعدي .

علما بأن هذه النسب ليست تكليفا تصاعديا بحيث أنها مقسمة بحسب طبيعة عمل الشخص المعنوي وليس بحسب مقدار دخل الشخص المعنوي .

- وبما أن الضريبة تفرض بنسب معينة حسب أنواع الشركات بحيث أنه لو اعتبرنا هذا القانون غير دستوري بإدعاء مخالفته لنص المادة (111) من الدستور فإن هذا لأمر ينسحب على باقي النصوص الأخرى وعليه فإنه يتم الدفع بعدم دستوريتها مما يعطل استيفاء الضريبة او يجعل ذلك مستحيلا وعليه فإن إعمال النص أولى من تعطيله .[106]

والرد على هذا يكون فيما يلي :-

1- أن محكمة التميز لقد جانبت الصواب عندما ذهبت إلى إتخاذ هذا القرار حيث أن قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة (1985) قبل تعديله نجد أنه قد قام بإعمال التكليف التصاعدي في فرض الضرائب وإن ماذهبت به محكمة التميز من اجل خشية الوقوع في إهمال القانون وعدم القدرة على استيفاء الضرائب ، وان ذلك لا يعد قانونيا لان لا يوجد مايمنع من الرجوع الى النص الأصلي وعدم الأخذ بالتعديلات طالما ان هذا النص متفق مع احكام الدستور .

2- ولقد جانبت الصواب محكمة التمييز أيضامن حيث انه يتوجب عليها الأخذ بقاعدة إعمال النص أولى من إهماله بصورة غير مطلقة، فعلى الرغم من اهمية هذه القاعدة الا انه لا يؤخذ بها عند مخالفة الدستور بحيث أن الدستور يسمو على كافة النصوص القانونية في الدولة التي يجب

---

[105] - خصاونة – **علم المالية العامة والتشريع الضريبي** – مرجع سابق – ص174.

[106] - قرار محكمة التميز رقم (339\1995) بتاريخ9\4\1995 المنشور في مجلة نقابة المحامين لسنة 1966،صفحة 2633، والقرار رقم (1098\1995)بتاريخ 12\8\1995،المنشور في مجلة نقابة المحامين سنة 1996،صفحة 2716.

ان تحترم الدستور، وعليه فإن المشرع يتوجب عليه عدم وضع نصوص قانونية مخالفة لما جاء في الدستور حتى لو دعى الأمر إلى إهمال النص .[107]

ثانيا : مراعاة التكليف التصاعدي و قدرة المكلف على الدفع

بعد أن أشرنا إلى ضرورة الأخذ بمبدأ التكليف التصاعدي يتوجب أيضا على المشرع مراعاة ملائمة ما يتم فرضه بموجب النصوص القانونية مع مقدرة المكلف على الدفع بحيث يعد هذا المبدأ من أهم المبادىء التي أقرها الفقيه (آدم سميث) بحيث تفرض الضرائب وتجبى في الأوقات والطرق الأكثر ملائمة للمكلف ويعد هذا المبدأ هو مبدأ مقر ومعترف به في الشريعة الإسلامية بحيث أنه كانت لا تفرض الزكاة على الزرع إلا بعد جني الثمار فقال الله تعالى "هو الذي أنشأ جنات معروشات وغير معروشات والنحل والزرع مختلفا أكله والزيتون والرمان متشابها وغير متشابه كلوا من ثمره إذا أثمر وءاتوا حقه يوم حصاده ولا تسرفوا إنه لا يحب المسرفين " سورة الأنعام (141) .[108]

ويقصد بقدرة المكلف على الدفع هي " أن تجبى الضريبة في وقت ملائم وبطريقة ملائمة " .[109]

ولقد نص الدستور الأردني على ضرورة مراعاة قدرة المكلف على الدفع عند قيام المشرع في فرض الضرائب فنصت المادة (111) على أن" لا تتجاوز قدرة المكلفين على الدفع" .

وتعد قاعدة تحمل الضرائب منوط بالمقدرة لا بالمنفعة تأكيد على مبدأ مراعاة قدرة المكلف على الدفع بحيث يقصد بهذه القاعدة أن الضرائب تفرض بحسب قدرة المكلفين على دفعها وتحصل طالما أنهم قادرون على ذلك ولا يشترط الحصول على الخدمات اذا لفرض الضرائب.[110]

ويرى الباحث أن مبدأ التكليف التصاعدي ومقدرة المكلفين على الدفع هما ذات اتصال وثيق مع بعضهما البعض بحيث ان كلاهما يهدف إلى مراعاة تحقيق قدرة المكلف على الدفع فعند تحقيق مبدأ التكليف التصاعدي فإنه يقصد به مراعاة دخل المكلف وفرض الضرائب على حسب مقدار

[107] - خصاونة ، **الضمانات الدستورية في الالتزام الضريبي**، مرجع سابق ، ص 175.
[108] - قدي ، عبد المجيد ،(2011)، دراسات في علم الضرائب ، الطبعة الأولى ، عمان ، دار جرير للنشر والتوزيع ، ص40 .
[109] - كشاكش ، كريم ،(1999)، علم المالية العامة والتشريع الضريبي ، الطبعة الثانية ،اربد، مطبعة الروزونا ، ص51 .
[110] - خصاونة ، علم المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق . ص20 .

ذلك الدخل لذلك فإن هذا المبدأ يعد ضمانة يحق للمكلف التمسك بها والدفع بعدم دستورية القوانين التي تصدر عن السلطة التشريعية ولم تراعي فيها هذا المبدأ .

الفرع الثالث : حاجة الدولة إلى المال

تهدف الدولة في فرض الضرائب إلى هدفين هدف اقتصادي مثل : تصحيح إخفاقات السوق بإعادة التوازن للموارد الإقتصادية أو إلى زيادة التنافس في مجالات لا يتم الإحتيال عليها كالصناعة والزراعة أو تحديد التأثير على حجم الإستهلاك في الدولة وغيرها من الأهداف الإقتصادية والهدف المالي فتهدف إلى تغطية الأعباء العامة للدولة بحيث يتم فرضها بحسب الضرورات والحاجات للميزانية العامة في الدولة .[111]

ومن أهم القواعد العامة التي تؤكد ضرورة فرض الضرائب بما يتناسب مع حاجة الدولة إلى المال هي : "الإحتياج حد الخراج والجباية بقدر الكفاية" بحيث يقصد بهذه القاعدة أن لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تحصل إلا بمقدار ما تحتاج إليه الدولة من نفقات لغايات تغطية هذه النفقات فيتوجب على الدولة عند تحديد ميزانيتها أن تقوم بتحديد النفقات ثم تحديد الإيرادات العامة اللازمة لتغطيتها .[112]

ولقد نص الدستور الأردني على هذا المبدأ بحيث نصت المادة (111) من الدستور الأردني على "وحاجة الدولة إلى المال" بحيث يحق للمكلفين التمسك بهذا المبدأ كضمانة بعدم فرض ضرائب تزيد عن حاجة الدولة في ذلك فالهدف من فرض الضرائب هو تحقيق التكافل الإجتماعي بين أفراد المجتمع وليس جباية وجمع الأموال .[113]

ويرى الباحث أن هذه المبادىء العامة والخاصة في التشريع الضريبي هي أهم الضمانات الدستورية التي يتوجب على الشخص التمسك بها اتجاه المشرع في المجال الضريبي بحيث تعد هذه المبادىء قيود على صلاحيات السلطة التشريعية وضمانة لاحترام حقوق وحريات الأشخاص المخاطبين بالقاعدة القانونية في المجال الضريبي .

---

[111] - قدي – دراسات في علم الضرائب – مرجع سابق – ص110-ص113 .
[112] - خصاونة – علم المالية العامة والتشريع الضريبي – مرجع سابق – ص19 .
[113] - الدستور الأردني – مرجع سابق – المادة (111) .

الفصل الثاني :الضمانات القانونية الأخرى في المجال الضريبي

بعد ان قمنا بالحديث عن الضمانات الدستورية في المجال الضريبي وبينا الساس القانوني لهذه الضمانات وانواعها وما تتضمنه من مبادئ عامة وخاصة كان لا بد من الحديث عن الضمانات القانونية الاخرى التي اقرها التشريع الضريبي والتي لا يجوز للأدارة مخالفة هذه الضمانات ،فقد اوجد المشرع في المجال الضريبي مجموعة من القواعد القانونية التي يتوجب اتباعها وعدم مخالفتها نظرا لاهميتها ولطبيعة اتصالها الوثيق في مجال التشريع الضريبي فقد حدد القواعد الاساسية التي يقوم عليها التشريع الضريبي والتي لايجوز مخالفتها وهي تحديد وعاء الضريبة وسعرها وطرق تحصيلها وتقديرها ،لهذه القواعد اهمية قانونية بالغة في التشريع الضريبي بحيث تحد جوهر التشريع واساسه وهي ذات امتداد وصلة بالنص الدستوري فيما يتعلق بالمادة (111) من الدستور الاردني ،وتتجسد الضمانات في هذه القواعد من خلال ان مخالفة احداها او اغفالها من شأنها ان تجعل هذا النص معيب وامكانة الافراد الطعن بعدم دستوريته.

ومن اهم الضمانات القانونية في المجال الضريبي معرفة دور كل من السلطة التنفيذية والقضائية في التشريع الضريبي من خلال معرفة حدود اختصاص كل واحدة منهما يمكننا منع تعدي احدى هذه السلطات على الاخرى ومعرفة الحدود المسومة لها في هذا القانون ،لذلك سيتم الح
ديث في هذا الفصل عن اهم الضمانات القانونية غير الدستورية في المجال الضريبي فتم تقسيم هذا الفص الى :

المبحث الاول : الضمانات التشريعية (القوانين).

المبحث الثاني : حدود اختصاص السلطة التنفيذية والقضائية في المجال الضريبي.

المبحث الاول :الضمانات التشريعية (القوانين)

توجد هنالك قواعد يتميز بها التشريع الضريبي عن غيره من التشريعات بحيث يتوجب على المشرع عند صياغته القواعد القانونية في المجال الضريبي مراعاة هذه القواعد وبناء التشريع الضريبي عليها بحيث تعد هذه القواعد هي جوهر التشريع الضريبي ،واغفال هذه القواعد يجعل من التشريع الضريبي معيب وغير دستوري فلا يجوز للمشرع تجاهلها او تفويض اي جهة اخرى في معالجتها ، وتتجسد هذه القواعد بثلاث قواعد رئيسة وهي :

- القواعد الخاصة بوعاء الضريبة .
- القواعد الخاصة بسعر الضريبة .
- القواعد الخاصة بطرق التحصيل .[114]

وان التشريع الضريبي لا يقوم على تلك القواعد فحسب وانما هناك مجكوعة من الحقوق التي كفلها التشريع الضريبي ومنع الاعتداء عليها وم اهم هذه الحقوق هي حق الملكية وحق التنقل وذلك لاتصالهما الوثيق في التشريع الضريبي ،لذلك سيتم الحيث في هذا المبحث عن الضمانات التشريعية في المجال الضريبي على النحو الاتي :

المطلب الاول : القواعد الأساسية في التشريع الضريبي

المطلب الثاني :الحماية التشريعية (القوانين) في المجال الضريبي

[114] -خصاونة ،علم المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ، ص 133، بحيث تعد هذه القواعد هي التنظيم الفني للقانون الضريبي ففرض الضرائب

المطلب الأول :القواعد الاساسية في التشريع الضريبي

يقوم التشريع الضريبي على ثلاثة قواعد رئيسة تعد هي الاساس الفني في تنظيم القواعد القانونية في التشريع الضريبي فيتوجب على المشرع تحديد الاشخاص والسلع والجهات الخاضعة للقانون الضريبي وهي تنظم تحت عنوان الوعاء الضريبي،ومن جهة اخرى يجب على المشرع تحديدي النسب الضريبية التي يخضع لها الافراد وهي اما ان تكون مئوية او الفية او مقطوعة تفرض على الجهات الخاضعة للضريبة بحث اطلق المشرع عليه تسمية سعر الضريبة واخيرا فان المشرع يقوم ببيان كيفية قيام الادارة بتقدير الضريبة على المكلفين وكيفية تحصيلها ،فيتوجب على المشرع في المجال الضريبي صياغة القواعد القانونية التي تعالج هذه القواعد الرئيسية ،لذلك سيقوم الباحث بتقسيم هذا المطلب الى ثلاثة فروع هي :

الفرع الاول : القواعد الخاصة بالوعاء الضريبي

الفرع الثاني :القواعد الخاصة بسعر الضريبة

الفرع الثالث:طرق تقدير الضريبة وتحصيلها.

الفرع الاول : القواعد الخاصة بالوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي هو العنصر أو الموضوع أو المادة الذي تفرض عليه الضريبة بحيث يعد الوعاء أو المطروح الضريبي من أهم العناصر الأساسية المكونة للضريبة والذي جعل من اختصاص المشرع لوحده ، وعليه فإنه لا يحق للسلطة التنفيذية تحديد الوعاء الضريبي بنظام تصدره من تلقاء نفسها وإلا كان عرضة للإبطال لعدم دستوريته كون أن تحديد الوعاء الضريبي يخضع للسلطة التقديرية الغير مطلقة للسلطة التشريعية والمقيدة بما يحقق المصلحة العامة ويكفل تحقيق التنمية الإجتماعية التي تهدف الدولة إلى تحقيقها من خلال الضريبة.[115]

ففي استعراض التجربة الفرنسية حول وجوب فرض الضريبة بقانون فأنه قد ألغى مجلس الدولة قرار لائحيا يفرض على الموثقين دفع بعض الإلتزامات الضريبية لأن فرض هذه المبالغ من اختصاص التشريع فقط وقد قام مجلس الدولة أيضا في الغاء قرار صادر عن أحد عمدة المجلس

[115] - خصاونة – **علم المالية العامة والتشريع الضريبي** – مرجع سابق – ص133

يفرض رسما ضريبة على دفع بعض الأجهزة لأن ذلك لا يكون إلا وفقا لتشريع وليس بقرار أو نظام .[116]

و في الاردن فقد نصت المادة (111) من الدستور الاردني على جعل فرض الضريبة أو الرسم بقانون فقط، وعليه فإن أي تدخل دون سبب من السلطة التفيذية في تحديد الوعاء الضريبي هو عمل غير دستوري وإعتداء على عمل السلطة التشريعية .[117]
ومن الامثلة الواقعية على ذلك ما نصت عليه الفقرة (أ) من المادة (14) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة (1994) الذي يشوبه عيب ،بحيث نصت على" جعل تعيين حد التسجيل في الضريبة العامة على المبيعات بنظام يصدر عن مجلس الوزراء" وتتمثل عدم الدستورية في هذا النص في منح السلطة التنفيذية تحديد الحد الأدنى للوعاء الضريبي بحيث أنه لا يجوز التفويض في هذا الإختصاص الأصيل الممنوح للسلطة التشريعية كون ان حد التسجيل هو من جوهر اختصاص السلطة التشريعية الذي لا يجوز التنازل عنه لاي جهة اخرى.[118]
ويرى الباحث بعدم دستورية منح مجلس الوزراء صلاحية تحديد الحد الادنى للوعاء الضريبي كون ان هذا الاختصاص محجوز للسلطة التشريعية ولا يجوز التفويض فيه او التنازل عنه.

وعليه فإن النص الذي يمنح أو يفرض أو ينشىء إلتزام هو النص ذاته الذي يعفي أو يلغي هذا الإلتزام وهذا ما يدل على أن السلطة التشريعية هي التي تحدد الوعاء الضريبي وهي بذات الوقت التي يمكنها أن تعفي أو تلغي هذا الوعاء أو أن تعدل عليه، وأن تدخل أي سلطة في هذا العمل يعد غير دستوري وعرضة للطعن والإلغاء.[119]

أن المادة الخاضعة للضريبة هي أحوال المكلف فيتم اقتطاع الضريبة إما بشكل مباشر ويطلق عليها (الضرائب المباشرة) أو يتم اقتطاع الضريبة بشكل غير مباشر فتفرض على وقائع وتصرفات الأفراد لأموالهم وتسمى (الضريبة غير المباشرة) .[120]
ويجب التميز بين الوعاء الضريبي والاساس او مصدر الضريبة، فمصدر الضريبة هو الدخل المتجدد استنادا الى أن الضريبة فريضة متجددة تستوفى من ثروة متجددة وقد تستوفى استثناءً من

---

[116] - محمد عبد اللطيف – **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي** – مرجع سابق – ص19-18 .
[117] - دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1952 وتعديلاته ، المادة (111).
[118] ـ قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994 ، المادة(14\أ).
[119] -الحياري ،**القانون الدستوري والنظام الدستوري** ، مرجع سابق ص 203،حيث تحدث الدكتور عادل على ان القاعدة الدستورية لا تلغى الا بقاعدة دستورية مساوية لها وقياسا على ذلك ان القوانين العادية لا تلغى الا بقاعدة قانونية مساوية لها .
[120] - القيسي ،**اعادة،(2011)،لمالية العامة والتشريع الضريبي** ، عمان،دار الثقافة، ص130.

رأس المال عند عدم كفاية الدخل وعلى سبيل المثال الضريبة على رأس المال وعائها هو رأس المال لكن مصدرها هو الدخل فهي لا تدفع من رأس المال ، الا انه يمكن ان يوافق مصدر الضريبة وعائها فمثلا نجد الضريبة التي تفرض على الدخل و مصدرها الدخل ووعائها الدخل وايضا يمكن ان تكون الضرائب التي تفرض على راس المال فتدفع من راس المال كأستثناء و بذلك يكون وعائها رأس المال ومصدرها رأس المال .[121]

الفرع الثاني :القواعد الخاصة بسعر الضريبية

تعد القواعد المتعلقة بسعر الضريبة هي من الأمور المتعلقة في التنظيم الفني للضريبة حيث يعد تحديد سعر الضريبة هو المبلغ الذي يدفعه المكلف إما بنسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو بسعر ثابت لا يتغير مهما يتغير الوعاء الضريبي وتسمى الضريبة النسبية ،أو أن سعر الضريبة يتغير ويختلف بحسب اختلاف المادة الخاضعة للضريبة وظروف المكلف وتسمى بالضريبة التصاعدية حيث تفرض الضريبة في هذه الحالة بصورة تصاعدية بحيث انه يتغير حجم الوعاء الضريبي.[122]

ويقصد بسعر الضريبة هي الضريبة التي تقطع من مطرحها (وعائها) سواء كانت النسبة ألفية أم مئوية أو مقطوعة وهي إما أن تكون نسبة محددة على الدخل أو رأس المال أو أن تكون محددة على الوزن أو القطعة أو وحدة البضاعة مثل الضرائب الجمركية وهنا فإنه يعد تحديد سعر الضريبة من أهم إختصاصات المشرع الضريبي حيث أنه يتوجب على السلطة التشريعية تحديد سعر الضريبة بنصوص قانونية واضحة دون أن تتدخل أي سلطة أخرى في هذا المجال .[123]

فعلى سبيل المثال نجد أن المحكمة الدستورية العليا في مصر قررت أن السلطة التشريعية هي وحدها التي تتولى تحديد سعر الضريبة كونه يدخل في صلب اختصاص السلطة التشريعية في المجال الضريبي .[124]

أن تحديد سعر الضريبة هي من القواعد المهمة التي يتوجب على المشرع تحديدها أو وضع ضوابط لتحديدها فنجد أن المجلس الدستوري في فرنسا لم يقم بتحديد سعر الضريبة وإنما قام بتحديد القواعد اللازمة لتحديد سعر الضريبة وعليه فإنه يجوز للإدارة تحديد سعر الضريبة إلا

---

[121] ـ العلي ، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي** ، مرجع سابق ، ص 98.
[122] ـ القيسي – **المالية العامة والتشريع الضريبي** – مرجع سابق –ص141 .
[123] ـ خصاونة ،**المالية العامة والتشريع الضريبي** ، مرجع سابق ، ص 163 وما بعدها .
[124] ـ خصاونة – **الضمانات الدستورية للإلتزام الضريبي وفقا للتشريع الأردني** ، رسالة دكتوراة – مرجع سابق – ص54+55 .

أنه يتم ذلك ضمن القيود والقواعد التي يحددها المشرع لها ويجوز أيضا للمشرع أن يحدد سعر الضريبة بالإحالة إلى جهات أخرى تتولى تحديدها .[125]

ولقد ذهب المشرع الأردني على تحديد سعر الضريبة بنفسه حيث أن المشرع هو من يتولى تحديد معدل أو سعر الضريبة بقانون يصدره وبالتالي لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تصدر أنظمة لتحديد معدل أو سعر الضريبة بحيث إذا قامت بهذا العمل فإن هذا التحديد سوف يكون عرضة للإبطال والإلغاء لعدم الدستورية ولقد استمد المشرع الأردني في المجال الضريبي هذه الصلاحية في تحديد سعر الضريبة من النص الدستوري حيث أشارت نص المادة (111) من الدستور إلى (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون) .[126]

ويتم تحديد سعر الضريبة بطريقتين هما :

- السعر (المعدل) الثابت : وهي النسبة المئوية أو الألفية المحددة والمعينة والتي تبقى ثابتة سواء زاد مطرح (وعاء) الضريبة الخاضع للتكليف أو نقص، وهذا يعني أن تبقى نسبة الضريبة ثابتة إلا أن وعاء الضريبة يزداد أو ينقص ومعه تزداد أو تنقص الضريبة المفروضة فمثلا إذا قامت الدولة بفرض ضريبة على دخل الموظف بنسبة (10%) فإن الموظف الذي دخله الف دينار يدفع ضريبة مقدارها مئة دينار وأما الموظف الذي دخله (10000) دينار فإنه دفع ضريبة مقدارها الف دينار وعليه فإن نسبة الضريبة ثابتة ووعاء الضريبة هو الذي يتغير وعلى ضوءه تتخلف مقدار الضريبة التي تحصل من المكلف .[127]

- المعدل المتصاعد : وهنا يقصد بهذه الطريقة في تحديد سعر الضريبة أنها تتغير بتغير مطرح أو وعاء الضريبة الخاضع للتكليف بحيث أنه يتدرج إما صعودا أو نزولا .[128]

ومثالا على ذلك : أن الدخل الذي لا يتجاوز 3000 دينار فإن نسبة الضريبة التي تفرض عليه لا تتجاوز (5%) حد أدنى أي ما يعادل 150 دينار في حين أن الدخل الذي يكون 6000 دينار فإنه لا يحصل منه ضريبة بنسبة (5%) أي 300 دينار وإنما نسبة الضريبة المئوية تزداد بازدياد الدخل أي أنه تفرض عليه ضريبة (10%) أي يعادل 600 دينار وبذلك تتحقق المعدل التصاعدي في سعر الضريبة بحيث أن نسبة الضريبة المئوية أو الألفية تزداد أو تنقص بحسب الدخل ومقداره وطبيعته أو بحسب السلع والبضائع .[129]

---

125 - محمد محمد عبد اللطيف – **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي** – مرجع سابق – ص24-25 .
126 - دستور المملكة الأردنية الهاشمية ، المادة (111) .
127 - بشور ، عصام ،(1996)، **التشريع الضريبي** ،ط5 ، دمشق ، منشورات جامعة دمشق ، ص 287-289.
128 - المرجع السابق ، ص 287-289.
129 - خصاونة – **علم المالية العامة والتشريع الضريبي** – مرجع سابق – ص164-165 .

ونجد ان المشرع الأردني قد أخذ بالمعدل المتصاعد عند فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بحيث أن نص المادة (11) من قانون ضريبة الدخل جاءت "أ- تستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع للضريبة للشخص الطبيعي حسب النسب التالية :

1- (7%) عن كل دينار من العشرة آلاف دينار الأولى

2- (14%) عن كل دينار يزيد عن عشرة آلاف دينار الثانية

3- (20%)عن كل دينار فيما تلاها ." [130]

فنجد أن المشرع الأردني قد أخذ بالأسلوب التصاعدي النسبي بحيث أنه يعد هذا الأسلوب فيه تحقيقا للعدالة ومراعاة قدرة المكلف على الدفع وبذلك فإن المشرع الأردني في المجال الضريبي قد أخذ بما جاء في النص الدستوري بحيث أنه راعى قدرة المكلف على الدفع .[131]

ولقد ذهب المشرع الأردني إلى فرض الضريبة على دخل الشخص المعنوي بمعدل نسبي ثابت حيث نصت الفقرة (ب) من المادة (28) من قانون ضريبة الدخل حيث نصت على ما يلي :"تستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع للضريبة للشخص الإعتباري حسب النسب التالية :

1- (14%) اربعة عشر بالمائة بالنسبة لجميع الأشخاص الإعتباريين باستثناء ما ورد منهم في البندين (2)و(3) من هذه الفقرة .

2- (24%) اربعة وعشرون بالمائة على شركات الإتصالات الأساسية وشركات التأمين وشركات الوساطة المالية والشركات المالية بما فيها شركات الصرافة والأشخاص الإعتباريين الذين يمارسون أنشطة التأجير التمويلي .

3- (35%) ثلاثون بالمائة على البنوك."[132]

إلا أنه قد ثار جدل حول نص المادة (11/ب) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) حيث أنه تم الدفع بعدم دستورية هذا النص كونه لم يراعي ما جاء في نص المادة (111) من الدستور الأردني لذلك فإنه يتم الدفع بعدم دستوريته وذلك لأنه لم يراعي مبدأ التكليف التصاعدي .[133]

وأخيرا فإن الباحث يرى أنه لا بد من إعمال مبدأ التكليف التصاعدي على الشخص المعنوي بالصورة القانونية الصحيحة بحيث أن إختلاف النسب بإختلاف طبيعة عمل الشخص المعنوي لا يعني ذلك تكليفا تصاعديا وإنما هي معدل ثابت بحيث أن العنصر الجوهري في تحقق التكليف

---

[130] - قانون ضريبة الدخل لسنة 2014،المادة 11\أ .

[131] - خصاونة ،**علم المالية العامة والتشريع الضريبي**،مرجع سابق ، ص 172 ومابعدها

[132] - قانون ضريبة الدخل رقم (34)لسنة 2014، (11/ب).

[133] - خصاونة ،**الضمانات الدستورية للألتزام** الضريبي ،مرجع سابق ، ص 197

التصاعدي هو اختلاف نسبة الضريبة باختلاف مقدار الدخل وليس طبيعة العمل ،وعليه فإن سعر الضريبة يتوجب على السلطة التشريعية القيام بتحديده وفق ما جاءت به النصوص الدستورية وذدلك لكي تحقق العدالة في فرض الضرائب وابعاد شعور الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أم معنويين بعدم مشروعية هذه الضرائب .[134]

الفرع الثالث: طرق تقدير الضريبة وتحصيلها

لقد اتفق الفقهاء على أنه من اختصاص المشرع في المجال الضريبي أن يقوم بتحديد الجهة المعنية في تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين بغض النظر عن طبيعة تلك الجهة سواء كانت بواسطة الإدارة أم غيرها من الجهات الرسمية في الدولة،ويتوجب على المشرع تنظيم القواعد القانونية المتعلقة بتقدير الضريبة وتحصيلها كون ان التقدير الضريبي هو من اهم المراحل التي يترتب عليها تكليف المكلف والزامه بدفع الضريبية المستحقة بذمته لذلك تعد

هذه القواعد من الاختصاص الجوهري للسلطة التشريعية التي تمثل الامة، فيقصد بالتحصيل هي : طرق الوفاء التي يقوم بها المكلف بالوفاء بالإلتزام الضريبي المفروض عليه سواء كان بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .[135]

ويدخل تحت عنوان القواعد الخاصة بطرق تحصيل الضريبة تحديد طريقة الدفع حيث يحدد القانون وحده كيفية دفع الضريبة بحيث أن هنالك أشكال متعددة لدفع الضريبة فقد يتم ذلك إما نقدا أو عينا أو ان يقوم المكلف بتقديم سندات تشير بالدفع، بحيث أن القانون هو من يقوم بتحديد تاريخ الدفع وطريقة الدفع ويحق للمكلف أن يقوم بدفع الضريبة المستحقة عليه إما مباشرة أو ان يتم تحصيلها عن طريق حجزها في المنبع مثل رواتب الموظفين أو العاملين في الشركات وغيرها من المؤسسات .[136]

ويعتمد المخمن الضريبي[137] في تقدير الضريبة على طريقتين في هما:

<u>الطريقة الأولى : التقدير الذاتي</u>

لقد نصت المادة (17/أ) من قانون ضريبة الدخل على أنه "يلتزم كل شخص له مصدر دخل او أكثر خاضع للضريبية بتقديم الإقرار الضريبي وفق النمودج المعتمد لدى الدائرة قبل نهاية الشهر الرابع التالي لإنتهاء الفترة الضريبية ".[138]

---

[134] - القيسي ، **المالية العامة والتشريع الضريبي** ،مرجع سابق ، ص 141-142.
[135] - محمد عبد اللطيف – **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي** – مرجع سابق – ص29 .
[136] - القيسي – **المالية العامة والتشريع الضريبي** – مرجع سابق –ص144 .
[137] - يقصد بالخمن الضريبي هو الموظف الذي يتولى في الدائرة مهمة تحصيل الضرائب من خلال تطبيق النسب على الدخل الخاضع للضريبة وفق الأصول القانونية المنصوص عليها .
[138] - قانون ضريبة الدخل رقم 34لسنة 2014المادة (17\أ).

ويقصد بالتقدير الذاتي : قيام المكلف بتعبئة استمارة معينة يقوم من خلالها ببيان دخله السنوي السابق وبيان مركزه الاجتماعي واملاء كافة البيانات في الاستمارة الضريبية ويقوم الموظف الضريبي بمراقبة الاقرار ودراسته والتاكد من صحة المعلومات الواردة فيها وله مناقشة المكلف لما ورد في هذا الاقرار .[139]

الطريقة الثانية هي : التقدير الإداري: يقصد به هو أن الإدارة (دائرة الضريبة) من خلال المقدرين المختصين هي من تقوم بتقدير الدخل الخاضع للضريبة وتحديد سعر الضريبة عليه المكلفين دون أن يكون هنالك دور للمكلف في إعداد هذا الإقرار.[140]

ويقسم التقدير الإداري إلى ثلاثة أنواع رئيسة وهي :

1- التقدير في حالة عدم تقديم كشف التقدير الذاتي .

2- التقدير من المنبع.

3- التقدير المقطوع.[141]

وسيقوم الباحث بشرح كل نوع من هذه الأنواع بشيء من التفصيل على النحو الآتي :

1- التقدير في حالة عدم تقديم كشف التقدير الذاتي :

أن المادة (30) من قانون ضريبة الدخل أشارت إلى أن المكلف الذي لم يقم بتقديم إقرار ضريبي خلال المدة المحدده له فإن الدائرة هي التي تقوم بإعداد إقرار ضريبي لغايات تقدير الضريبة ويكون هذا الإقرار أولي بحيث أنه يبلغ المكلف إشعارا خطيا نتيجة هذا الإقرار.[142]

ويرى الباحث استنادا الى نص المادة (30\أ)من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 أن المكلف المقصر بحق نفسه الذي لم يقم بتقديم الإقرار في موعده المحدد فإن الدائرة تقوم بإعداد إقرار بناءا على المعلومات التي لديها واشعاره بنتيجة هذا الإقرار.

2- التقدير من المنبع :

ويقصد بالتقدير من المنبع هو خصم نسبة الضريبة من قبل الشخص الذي يقوم بالدفع للمستفيد بحيث أنها سميت بهذا الإسم كون أن الشخص الدافع يقوم بخصم نسبة الضريبة من المستفيد مباشرة .[143]

---

139 -القيسي ، **المالية العامة والتشريع الضريبي** ، مرجع سابق ص 143-144.

140 - قانون ضريبة الدخل رقم 34، لسنة 2014 ، المادة (30\أ)

141 - خصاونة ،**المالية العامة والتشريع الضريبي** ، مرجع سابق ، ص 183.

142 - قانون ضريبة الدخل – المادة (30/أ).

143 - خصاونة ، **المالية العامة والتشريع الضريبي** ، مرجع سابق ، ص 183، وللاستزادة والتوسع حول التقدير من المنبع الرجوع الى كتاب المالية العامة والتشريع الضريبي للدكتور جهاد خصاونة ص 184-185.

3- التقدير المقطوع للضريبة :

وتعد هذه الحالة متحققة في الدخول التي لا تزيد فيها الضريبة النهائية المقدرة على أي شخص في أي سنة من السنوات على ألف دينار حيث يجوز لمدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أن يعتبر تلك الضريبة ضريبة أساسية مقطوعة عن كل سنة من السنوات التالية لتلك السنة على أن لا تزيد عن خمس سنوات ويتوجب على المكلف دفع الضريبة خلال شهر من انقضاء كل سنة من السنوات، ويحق أيضا لمدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أن يحدد فئة معينة من المكلفين يحدد فيه أنواع الدخول التي تفرض عليها ضريبة مقطوعة سنوية ويحق للمكلفين الإعتراض على قرار مدير دائرة ضريبة الدخل ذلك من خلال التقدم بطلب إعادة النظر في قرار المدير وذلك خلال (30) يوم من تاريخ تبلغه الإشعار وللمدير أن يخفض هذه الضريبة أو أن يلغيها في حال احتاج الأمر لذلك وأن يتم تقدير الضريبة وفقا لأحكام القانون.[144]

ويرى الباحث أن طريقة التقدير الإداري قد يكون فيها نوع من الإجحاف بحق المكلف بحيث أن الإدارة تقوم بتحديد دخل الفرد وتحديد النسبة الخاضع لها وغالبا ما يكون هذا التحديد غير دقيق لأن هذا التقدير هو تقدير افتراضي مستند إلى المعلومات المتوفرة لدى الإدارة وليس بناءا على إقرار المكلف لأنه من المفترض ان يكون قد جرى تعديل على هذه المعلومات من تراجع أو تقدم في نشاط المكلف الخاضع للضريبة .

واخيرا يرى الباحث ان هذه القواعد يتوجب على المشرع مراعاتها عند صياغة القاعدة القانونية في المجال الضريبي بحيث يعد وعاء الضريبة وسعرها وتقديرها من اهم القواعد التي يستند اليها المشرع في المجال الضريبي لمخاطبة المكلفين بالقوانين الضريبية،الا ان القانون الضريبي ليس قائم فقط على ألزام المكلفين فحسب وانما يشتمل على قواعد قانونية تحمي حقوق وحريات الافراد من اعتداء السلطة –الادارة الضريبية – على المكلف عند تطبيقها للنصوص القانونية فعند قيام المشرع بتنظيم هذه القواعد التي تعد جوهر الاختصاص الضريبي يشكل ضمانة للأفراد لكي لا تتدخل اي جهة اخرى في تنظيم هذه القواعد ، واستنادا لهذه الحقوق والحريات التي اقرها الدستور واشتملت عليها القواعد القانونية في التشريعات العادية .

[144] - قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 ، المادة (32\أ\ب\ج)

المطلب الثاني:الحماية التشريعية (القوانين) في المجال الضريبي

ذهبت الدساتير الى احترام حقوق الإنسان وتقديس حياته الخاصة وحقوقه وحرياته فمنعت الإعتداء على حقوق الانسان وحرياته بأي شكل من الأشكال سواء كان هذا الإعتداء ماديا او معنويا فإن احترام الحياة الخاصة وحقوق المكلفين في التشريع الضريبي هو أمرا يتوجب على المشرع في المجال الضريبي الحرص عليه عند صياغة القواعد القانونية في مجال التشريع الضريبي لا بل يتوجب عليه صياغة النصوص القانونية التي تكرس هذا الحقوق وتضمن للمكلفين عدم الاعتداء عليها .[145]

أن قواعد التشريع الضريبي تتسم بطبيعتها الآمره، ألا ذلك لا يعني انتهاك حقوق المخاطب بهذه القواعد وأغفالها ، فليس للإدارة استنادا الى الصلاحيات الممنوحة لها التعسف في استعمال هذه الصلاحيات على حساب حقوق المكلف وحريته لذلك فقد جاء الدستور واضعا قيود على المشرع تحد من الصلاحيات الممنوحة له عند صياغة القاعدة القانونية التي تعد السند القانوني للدائرة الضريبية في مسائلة المكلفين ومحاسبتهم لأن الغاية من القانون تحقيق الإستقرار والأمن وليس التغول في استعمال السلطة الممنوحة للجهة المعنية عند مخاطبة المكلفين وعليه فإن الباحث سيتحدث في هذا المطلب عن أهم وأبرز الحقوق التي كفلها الدستور وكرسها القانون الضريبي والتي يتوجب الأخذ بها عند صياغة القاعدة القانونية بحيث أنه تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين وهما :

الفرع الأول : الحماية التشريعية لاحترام خصوصية المكلف.

الفرع الثاني : الحماية التشريعية لاحترام الحقوق والحريات للمكلفين.

[145] - الخطيب، **الوسيط في النظم السياسية والقانون** الدستوري ، مرجع سابق ، ص 540.

الفرع الأول : الحماية التشريعية لاحترام خصوصية المكلف

ان الدستور الاردني اقر حماية خصوصية المكلف وانطلاقا من هذا الاساس الدستوري جاءت القوانين فأقرت هذا الحق ونصت النصوص القانونية التي تكفل هذا الحق وتضمن للأفراد التمتع بهذا الحق ،وإن حرية الحياة الخاصة للمكلف هي إحدى الحريات الشخصية التي يجب احترامها بحيث أن جميع الدساتير كفلت هذا الحق ومنعت الإعتداء عليه وجرمت أي فعل من شأنه أن يشكل اعتداء على هذا الحق فقد نص الدستور الكويتي :"الحرية الشخصية مكفولة" وقد نص الدستور المصري على أن " إن للحياة الخاصة حرمة خاصة يحميها القانون"[146] وفي فرنسا نص الدستور الصادر في 17 يوليو 1970 فنص على أنه "لكل شخص الحق في احترام حياته الخاصة".[147]

وقد نص الدستور الأردني في نص المادة (7) حيث جاءت فيما يلي :

" 1- الحرية الشخصية مصونة

2- كل اعتداء على الحقوق والحريات العامة أو حرمة الحياة الخاصة للأردنيين جريمة يعاقب عليها القانون".[148]

وبعد استعراض هذه النصوص نجد أنه هنالك تكريس واحترام للحياة الخاصة للفرد ويقصد بالحياة الخاصة : هي كل حق ممنوح للفرد ويحظر على الآخرين التدخل فيها دون موافقته فالحياة الشخصية تعد حياة خاصة وكذلك الذمة المالية و دخل الفرد ايضا يعد من الحياة الخاصة فإن الضرائب ان كانت تمس الذمة المالية لدخل الفرد فهي تدخل في حياته الخاصة الأمر الذي يتطلب المحافظة على سرية هذه الحياة وعدم الإخلال بها .[149]

و أن من صلاحيات موظفوا الضرائب لدى قيامهم بأعمال تقدير أو تحصيل الضريبة أو أثناء قيامهم بأعمال التفتيش ودخول الأماكن لتعقب الجرائم الضريبية أو اكتشافها بالإطلاع على البيانات المالية الخاصة بالمكلفين بدفع الضريبة وبذلك فإنه لا بد تحديد هذه الصلاحيات ومعرفة متى يحق للإدارة اللجوء إليها ولابد من وجود نصوص قانونية تضمن للمكلفين عدم قيام موظفوا الدائرة في إفشاء هذه الأسرار التي يتم الحصول أو الإطلاع عليها عند قيامهم بالبحث والتحري عن المكلفين خصوصا أن هنالك بعض الأعمال التي تتسم بطابع من السرية والخصوصية .[150]

---

146 - دستور جمهورة مصر العربية ، المادة (54)، مرجع سابق..

147 - محمد محمد عبد اللطيف – **الضمانات الدستورية في مجال التشريع الضريبي** – مرجع سابق - ص244.

148 - دستور المملكة الأردنية الهاشمية 1952 – المادة رقم (7) .

149 -خصاونة،الضمانات الدستورية للألتزام الضريبي،مرجع سابق،ص275.

150 - قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 ،المادة 62\ب\1.

ويقصد بمبدأ سرية الضريبة وفق ما جاء به الدكتور محمد محمد عبد اللطيف هي "أن كل علانية من شأنها أن يعلم الغيربها بموقف ضريبي ما تعتبر مستبعدة لأنها تتضمن اعتداء على الحياة الخاصة لأحد الأفراد أو للإدارة الداخلية للمشرع إلا أن للمشرع الخروج عن هذا الأصل ولكن في إطار قيود مشددة احتراما للحياة الخاصة ".[151]
اما فيما يتعلق بالحماية القانونية التي نص عليها التشريع الضريبي فقد منح قانون ضريبة الدخل الأردني بنص المادة (61\أ) الصلاحيات للمدير أو أي موظف مفوض من قبله خطيا طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي شخص أو جهة ولهم أيضا الدخول إلى أي مكان يجري فيه تعاطي العمل وأن يفحص البضائع المخزونة والنقد والآلآت والماكنات والسجلات الحسابية والقيود والمستندات الأخرى المتعلقة بذلك العمل.[152]

و تم منح المدقق صلاحيات اوسع بحيث انه جعل للمفوض من قبل مدير الدائرة اتخاذ كافة الاجراءات المناسبة لتنفيذ احكام قانون ضريبة الدخل حيث اشارت الى انه "يجوز ان يكون التفويض غير محدد من حيث المدة والموضوع "[153].
ويرى الباحث ان هذه الفقرة قد منحت الموظف في دائرة الضريبة صلاحيات واسعة بحيث انه يتوجب ان يكون التفويض محدد ضمن نطاق محدود وبوظيفة محدودة ولمدة محدودة ،ونجد انها منحت المفوض صلاحيات واسعة وغير محددة فأن منح مثل هذه الصلاحيات المطلقة والغير محددة امر قد جانب الصواب المشرع الضريبي به بحيث اصبح بأمكان المفوض التعسف باستعمال هذه الصلاحيات والتذرع بهذا النص تبريرا لذلك .
الا انه توجد قيود على هذه الصلاحيات بحيث تعد هذه القيود هي الضمانات التي يحتكم إليها المكلف ويلجأ إليها فتلتزم الإدارة الضريبية بالمحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالمكلفين بدفع الضريبة بحيث نجد أن القوانين قد حددت نطاق الالتزام بسرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين و أن هذه السرية يخضع لها جميع الموظفين الذي يناط اليهم تطبيق أحكام القوانين الضريبية بحيث لا تخضع للسرية إلا البيانات المتعلقة بفرض أو تحصيل الضريبة وما يتعلق بها من منازعات، أما المعلومات التي تعد متاحة للجميع أو التي أجاز القانون فيها العلانية فلا تخضع لمبدأ سرية المعاملات أو الحياة الخاصة للمكلفين .[154]

---
[151] - محمد محمد عبد اللطيف – **الضمانات الدستورية في مجال التشريع الضريبي** – مرجع سابق - ص245 .
[152] - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 – المادة (61\ب\1) .
[153] -قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014، المادة 61\ب\1.
[154] - خصاونة – **الضمانات الدستورية في الإلتزام الضريبي** – مرجع سابق – ص279 .

ويستفاد من التجربة المصرية بحيث نصت المادة رقم (101) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة (2005) على أن يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو إختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة بحيث نص القانون على منع العاملين إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو إقرار أو غيره من المعلومات مهما كانت إلا في الحالات المنصوص عليها .[155]

وفي القانون الأردني نجد أن قانون ضريبة الدخل الأردني نص صراحة بنص يعد من أرقى النصوص القانونية في حماية المكلفين في إفشاء أسرار المعلومات الخاصة للمكلفين وذلك بنص المادة (62) فنصت على " يعتبر المستندات و السجلات والمعلومات والاقرارات الضريبية وقرارات التدقيق والتقدير ونسخها التي يطلع عليها المتعلقة بدخل أي شخص أو مفردات أي دخل أنها سرية ومكتومة "[156] .

ويرى الباحث أن هذا الإلتزام يترتب عليه المسائلة القانونية إذا تم الإخلال به بحيث أن الموظف المطلع على هذه الأسرار يقدم تصريحا للمحافظة على هذه الأسرار وذلك وفق صيغة محددة يحددها الوزير.

وبذلك نجد أن النص القانوني منح الحماية للمكلفين الذين تم الإطلاع على أسرارهم الخاصة وتتمثل هذه الحماية بعدم إفشاء هذه الأسرار والتلاعب بها ويترتب على عدم المحافظة على اسرار المكلفين المسائلة القانونية للموظفين الذين أخلوا بهذا الإلتزام المترتب على عاتقهم.[157]

إلا انه توجد هناك حالات استثنائية أجاز فيها المشرع للإدارة الضريبية الخروج عن مبدأ سرية المعلومات الضريبية دون أن يعد هذا الخروج تجاوزا أو إخلال في الحياة الخاصة للمكلفين ومن هذه الحالات :

1- إذا نص القانون على إلزام الإدارة بتقديم المعلومات الضرورية للغير، بحيث أنه إذا ألزم نص قانوني ضرورة وجوب تقديم معلومة سرية فإنه يتوجب على الإدارة تقديم هذه المعلومة سواء

[155] - المرجع السابق – ص279 .

[156] - قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014 ، المادة 62\أ\1.

[157] - لقد اشارت نص المادة 62 من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 على مجموعة من الجزاءات التي تقع على الموظف او المدقق الذي اطلع على اسرار المكلفين بحكم طبيعة عمله وقام بافشاء هذه الاسرار او انه حاز اي مستند دون وجه حق بحث رتب القانون جزاءات مالة بالغرامة التي تصل الى خمسة الاف دينار او الحبس لمدة سنة .نص المادة 62\ج.

كانت الجهة التي تطلب المعلومات جهة قضائية او اي جهة تخاطب الادارة بصفتها صاحبة سيادة وسلطة .[158]

2- إذا طلب المكلف من صاحب الشأن إفشاء المعلومات الضريبية

إن المقصد والغاية من حماية سرية المعلومات هي الحفاظ على مصلحة المكلف فإذا قام بنفسه في السماح في إفشاء هذه المعلومات فبذلك تنتفي الغاية من سرية هذه المعلومات .[159]

تعد مسألة الضرائب هي ذات معيار شخصي بحيث تعتمد على دخل وأرباح الشخص المخاطب بها لكل شخص على حدا فيتوجب على المكلف إحاطة الإدارة الضريبية بمركزه الإقتصادي والمهني والعائلي ويتوجب عليه تقديم جميع المستندات التي تحتاجها الإدارة لإتمام عملها ،وليس من حق المكلف عدم إجابة طلب الإدارة الضريبية أو رفضه في تقديم ما تطلبه من بيانات أو مستندات وليس له الإحتجاج والتذرع بمبدأ أحترام الحياة الخاصة بحيث أنه ملزم بتقديم البيانات استنادا إلى مبدأ ضرورة الضريبة ومبدأ مكافحة التهرب الضريبي ، ويحق للمكلف أن يرفض طلب الإدارة الضريبية عن أية بيانات او معلومات ليس لها علاقة بفرض الضريبة لأن ذلك يعد تدخلا في الحياة الخاصة دون مسوغ قانوني للمكلف .[160]

ويرى الباحث إن تدخل الإدارة الضريبية في الحياة الخاصة للمكلف لا يعد اعتداء عليه وإنما هو اطلاع الإدارة على المعلومات اللازمة لفرض الضريبة ولصحة التقدير الضريبي على المكلف ونجد أن نص القانون منح الإدارة هذه الصلاحيات فقط لهذه الغاية فإذا تجاوز الأمر هذه الغاية اعتبر هذا النص غير دستوري ويشكل اعتداء على حقوق المكلفين وحرياتهم .

الفرع الثاني : الحماية التشريعية لاحترام الحقوق والحريات للمكلفين

توجد هنالك الكثير من الحقوق التي تصطدم مع قانون الضرائب بحيث يتوجب على المشرع احترام هذه الحقوق عند صياغة القواعد القانونية في المجال الضريبي حيث تتصل هذه الحقوق اتصال وثيق في حياة الشخص ووجوده فيمكن للتشريع الضريبي أن يمس الحقوق المتصلة بالمكلف مثل حق الملكية وحرية التنقل فلا بد من أن تنظم قواعد خاصة تعد حبل صلة بين قانون

---

158 - قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 ،المادة 62\ب.

159 - المرجع السابق.

160 - محمد محمد عبد اللطيف ، **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي** ، مرجع سابق ، ص254-255 .

الضرائب وهذه الحقوق حتى لا يتم الإعتداء عليها فتعد هذه النصوص هي الضمانات التشريعية التي يحق للأفراد التمسك بها اتجاه الادارة الضريبية .[161]

<u>أولا: احترام حق الملكية في مجال التشريع الضريبي</u>

ان حق الملكية من الحقوق المقدسة الذي يعد ثمرة النشاط والعمل الفردي للأنسان حيث يحق له التصرف فيما يملك دون قيود ،الا ان ذلك لايعني ان هذا الحق مطلق بحيث اصبح في الدول المعاصرة قيودا ترد على حق الملكية ومن هذه القيود الضرائب ،فقد كرست الدول المجاورة والدول الأجنبية حق الملكية وضمنت للأفراد التمتع بهذا الحق وعدم التعدي عليه، وبذات الوقت نصت على ضرورة فرض الضرائب وتحصيلها وجبايتها ، فكان لا بد من التوفيق دستوريا وقانونيا فيما بين حق الملكية ومبدأ ضرورة الضريبة أو مقاومة التهرب الضريبي.[162]

ففي مصر نجد أن المحكمة الدستورية قد حددت الضوابط التي يجب على المشرع احترامها ومراعاتها عند فرض الضريبة حتى لا يكون فرض الضريبة اعتداء على حق الملكية كي لا يخالف نصوص الدستور التي ضمنت هذا الحق، فذهبت المحكمة الدستورية العليا في مصر الى الأخذ بعدم دستورية بعض النصوص التشريعية الضريبية لأنها تتضمن اعتداء على حق الملكية فأقرت المحكمة ثلاث مبادىء هي :

المبدأ الأول :

أن الدخل هو الوعاء الأساسي للضريبة ، باعتباره ايرادا متجددا بغض النظر عن مصدره سواء ناجم عن تجارة أو حرفة أو ثروة عقارية أو أن يكون هذا الدخل مرتبا او ربحا صافيا محققا من غير ذلك المصادر بحيث أنه لا يجوز أن تكون رؤوس الأموال ذاتها وعاء لها إلا إذا تم ذلك بصورة استثنائية .[163]

المبدأ الثاني :

لا يجوز فرض ضرائب على رؤوس أموال المكلفين بها لكي لا يؤدي فرض الضرائب إلى تقليصها أو تآكلها إلى حد كبير بحيث لا يؤدي فرض الضرائب على رؤوس الاموال إلى خروج

---

[161] - شيخة وحشيش، مصطفى رشيدي وعادل احمد،(1982)**التشريع الضريبي المصري**،الاسكندرية ،دار الجامعة للطباعة والنش ، ص4 وما بعدها

[162] - بسيوني،عبدالله عبد الغني،(2002)،**النظم السياسية اسس التنظيم السياسي** ،الطبعة الرابعة ،الاسكندرية،دار منشأة المعارف ،ص 395-396.

[163] - محمد محمد عبد اللطيف – **الضمانات الدستورية في مجال التشريع الضريبي** – مرجع سابق – ص261 وما بعدها .

جزء كبير منها وإلا فإن الضريبة تعد اعتداء على رؤوس الأموال وبذلك فيتوجب أن لا يكون تطبيق الضريبة غير محدد الزمان وليس له وطأة العقاب .[164]

المبدأ الثالث :

عدم جعل جباية الأموال هو المقصد والهدف من فرض الضرائب على المكلفين.[165]

اما في الاردن فقد نصت المادة (4) والمادة (5) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34على مجموعة كبيرة من الإعفاءات التي تدل على أن ليس جباية الأموا هو المقصد الوحيد من وراء فرض الضرائب وانما الهدف تحقيق الموازنة بين افراد المجتمع والعدالة الاجتماعية للأفراد .[166]

ان الصلاحيات الممنوحة للدائرة التي يتمتع بها المقدرون وموظفي الدائرة في تحصيل الضرائب المستحقة على المكلف بموجب المادة (39) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 واسعة جدابحيث نصت على "ذا تخلف المكلف عن ذلك يتم تحصيلها وفق احكام قانون تحصيل الاموال الأميرية ويمارس المدير ومن يفوضه جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الاداري وللجنة تحصيل الأموال الأميرية المنصوص عليها من ذلك القانون" فأعطت المقدر في تحصيل الضرائب الصلاحيات الممنوحة في قانون تحصيل الأموال الأميرية ومنحته صلاحيات الحاكم الإداري.[167]

وهنا نجد أن هذا النص بالغ في منح هذه الصلاحيات لأنه لا بد من وجود محدد او مقيد لهذه الصلاحيات وعدم جعلها سلطة تقديرية بيد المقدر لأن هذه الصلاحيات واسعة جدا ومن شأنها ان تعد عقوبة والأصل العام بالعقوبات هي أنه لا عقوبة إلا بنص لذلك لا بد من تحديد صلاحيات المقدر ، ففي الواقع العملي نجد أنه اذا استحق على المكلف مبلغ معين من الضرائب فإن الدائرة تقوم بالحجز على جميع امواله وممتلكاته علما أن قيمة الأموال المستحقة عليه اقل من الأموال المحجوز عليها فقانون ضريبة الدخل وضع قيود عند الحجز على اموال المكلف بحيث اذا تم الحجز على نقود يجب ان لا تتجاوز المبلغ المطالب به من المكلف اما اذا كان الحجز على موجودات مملوكة للمكلف يجب ان لا تتجاوز ضعف الغرامات والمبلغ المطلوب من المكلف[168].

---

[164] -. محمد محمد عبد اللطيف – **الضمانات الدستورية في مجال التشريع الضريبي** – مرجع سابق – ص261 وما بعدها

[165] - المرجع السابق.

[166] - قانون ضريبة الدخل الاردني 34 لسنة 2014،المادتين 4و5.

[167] - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014– المادة (39\أ) وللأستزادة حول الموضع ارجع الى قانون تحصيل الاميرية رقم 6 لسنة 1956..

[168] -قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 ، المادة (40\أ\ب).

ويرى الباحث عدم دستورية هذه النصوص التي تمنح الصلاحيات الواسعة للأدارة الضريبية كونها لم تحدد هذه الصلاحيات او تقيدها فيتوجب على المشرع عند منح جهة معينة يجب ان تكون محددة ومقيدة بشروط واوضاع قانونية و إن الدستور الأردني نص على حق الملكية وجعله من الحقوق التي لا يجوز اغفالها أو الإعتداء عليها وبذات الوقت فإن اي تشريع يتعارض مع هذا المبدأ فإنه يعد غير دستوري وعرضة للإلغاء وبذلك فيتوجب على المشرع في المجال الضريبي مراعاة هذا الحق وعدم إغفاله عند صياغته للقاعدة القانونية الضريبية .

ثانيا : احترام حق المكلف بالتنقل في التشريع الضريبي

إن حرية الشخص في الإنتقال تعد من الحقوق الدستورية التي لا يمكن منع الشخص من التنقل والذهاب والإياب وحبسه في مكان معين فلايجوز تقييد حرية الشخص في منعه من التنقل من مكان لآخر دون مبرر أو مسوغ قانوني يجيز ذلك .[169]

وقد نصت الدساتير على حماية حق الشخص في التنقل والسفر وعدم حرمانه من هذا الحق ففي الدستور المصري لسنة 2014 فنصت على ان "حرية التنقل ،والاقامة ، والهجرة مكفولة ولايجوز ابعاد اي مواطن عن اقليم الدولة ولا منعه من العودة اليه .

ولايكون منعه من مغادرة إقليم الدولة او فرض الاقامة الجبرية او حظر الاقامة في جهة معينة عليه الا بأمر قضائي مسبب ولمدة محددة وفي الاحوال المبينة في القانون ."[170]

وأن الدستور الأردني كغيره من دساتير الدول المجاورة نص على هذا الحق فنصت المادة (9) من الدستور الأردني على أنه لا يجوز أن يتم منع أي أردني من الإقامة في جهة ما ولا يجوز أيضا إلزامه في البقاء في جهة معينة إلا في أحوال محددة كاستثناء بموجب نص القانون.[171]

إلا انه هل يمكن تقييد حق المكلف بالإنتقال لأسباب ضريبية ؟ وإن وجدت مثل هذه الأسباب في التقييد من حرية المكلف بالإنتقال فهل يعد هذا التقييد دستوريا أم لا؟

وللإجابة على هذه التساؤلات فلا بد من استعراض ما ذهبت إليه الدول المجاورة حول هذه الإشكالية ومن ثم بيان موقف المشرع الأردني من مدى مشروعية تقييد حرية المكلف في الإنتقال لأسباب ضريبية .

[169] - الميثاق العربي لحقوق الإنسان 2004 المادة(2/1/27) – المنشور على الصفحة رقم(4478) من العدد رقم (4675) من الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 2004/9/16 .

[170] -الدستور المصري لسنة 2014، المادة (62)، مرجع سابق .

[171] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية ،المادة(9) .

وذهب الفقه في فرنسا استنادا إلى ما ذههبت اليه محكمة النقض أنه يمكن للمجلس الدستوري بناء على الصلاحيات الممنوحة له أن يقرر عدم دستورية التشريع الذي يعطي الإدارة سلطة تقديرية في رفض أو سحب جواز سفر لأسباب ضريبية اذا رأى ان الادارة خالف الصواب عند قيامها بممارسة هذه الصلاحيات الممنوحة لها .[172]

و في الاردن فقد جاءت المادة (41) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 على انه:"لأي من اعضاء النيابة العامة بناء على طلب من المدير .... ان يطلب من منع المكلف من السفر حال توافر ادلة تشير الى وجود حالات تهرب ضريبي او اذا كانت الدائرة تطالبه بدفع اي مبالغ اخرى تزيد على الفي دينار ترتبت بموجب احكام هذه القانون او انه قد يقوم بتهريب امواله او التصرف بها بقصد منع التنفيذ عليها ".[173]

وتتمثل عدم القانونية في هذا النص هو انه كيف للأدارة ممارسة هذه الصلاحيات في منع المكلف من السفر وحبس حريته استنادا الى وجود ضريبة مستحقة عليه لان حبس المكلف لا يحقق نتيجة في تحصيل اموال الدولة المستحقة بذمته طالما انه يوجد بالمقابل اموال يمكن للأدارة القاء الحجز عليها هذا من جهة ومن جهة اخرى يتوجب اكتساب الجرم المستوجب حبس المكلف الدرجة القطعية فنجد ان نص المادة (41) ن قانون ضريبة الدخل لم يشر الى ذلك وانما اكتفى بوقع الفعل المستوجب للحبس علما ان طبيعة المسائل الضريبية متصلة بالمسائل الحسابية التي غالبا ما تتغير وتتدبدل ، لذلك فأن نص المادة (41) من قانون ضريبة الدخل خالف ما جاء به الدستور الاردني في المادة 9 التي كفلت حرية التنقل للمواطنين ومنعت الاعتداء عليه.[174]

ونجد انه ليس نص المادة (41) من قانون ضريبة الدخل منح هذه الصلاحيات في منع حرية التنقل للمكلف بل ان هنالك نصوص اخرى منحت الصلاحيات للادارة في سلب المكلف هذه الحرية ومنها قانون الجمارك الذي منح مدعي عام محكمة الجمارك الصلاحيات في توقيف المكلف بحيث نص قانون الجمارك بأنه يحق للمدعي العام توقيف المكلف احتياطيا في حالات محدودة وهي :

1- في حالات جرم التهريب المشهود.
2- عند القيام بأعمال المخالفة التي تعيق التحقيق في جريمة التهريب او ما في حكمه.

---

[172] - محمد محمد عبد اللطيف ، **الضمانات الدستورية في مجال التشريع الضريبي** ، مرجع سابق – ص266-267 .
[173] قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34\2014،المادة 41.
[174] - خصاونة ، **الضمانات الدستورية في الالتزام الضريبي** ، مرجع سابق ،ص 283 وما بعدها .

3- عندما يخشى فرار الاشخاص او تواريهم تخلصا من العقوبات والجزاءات والتعويضات التي يمكن ان يحكم بها عليهم .[175]

ويرى الباحث انه يتوجب على المشرع عند صياغة النصوص القانونية في المجال الضريبي الاقتداء بالدستور وعدم مخالفته للقواعد الدستورية ، والا كانت هذه النصوص عرضة للإلغاء وعدم العمل بها او عرضة للطعن بعدم دستوريتها امام المحكمة الدستورية عن طريق القضاء الذي يطبق النص القانوني او عن طريق المكلفين المخاطبين بالقاعدة القانونية ، فمن اهم الحقوق التي تصطدم مع قانون الضرائب هي حق الملكية وحرية التنقل وقد قمنا بمعالجة هذيين الحقين بصورة مبسطة بحيث بينا موقف الدستور الاردني والدساتير المجاورة في هذين الحقين بحيث يتوجب حمايتهما وعدم المساس بهما.
وبذلك يرى الباحث ان هذه الحقوق هي اهم الحقوق التي كفلها الدستور و وثقتها القوانين للمكلف والتي يتوجب على المشرع في المجال الضريبي الاقتداء بها وعدم الخروج عنها وأغفالها الا ان ذلك لا يعني انه لاتوجد هنالك حقوق اخرى تدخل بصدد الضمانات الدستورية للمكلف وذلك من حيث عدم تدخل السلطة التنفيذية في عملية التشريع الضريبي او ما توجده السلطة القضائية من ضمانات للمكلف في مواجهة دائرة الضريبة ،لذلك فلا بد من الحديث عن حدود اختصاص السلطتين التنفيذية والقضائية في مجال التشريع الضريبي.

---

[175] - قانون الجمارك رقم 20 لسنة 1998، المادة 192\أ.

المبحث الثاني

حدود اختصاص السلطتين التنفيذية والقضائية في المجال الضريبي

اخذ الدستور الاردني بمبدأ الفصل بين السلطات الا ان هذا المبدا قائم على اساس الفصل المرن فيما بينها بيحث لا يوجد نص يمنع من تعاون احدى السلطات مع غيرها ،و ان السماح بالتعاون لا يعني ان يتم الاعتداء على الاختصاص الجوهري للسلطة صاحبة الاختصاص الاصيل في القيا م بممارسة صلاحيتها ،لذلك فان هنالك دور للسلطة التنفيذية والقضائية في مجال التشريع الضريبي لكل منهما بحسب طبيعة عمل السلطة فالسلطة التنفيذية تمارس اختصاصها الاصيل في تنفيذ القوانين الضريبية ووضع الانظمة اللازمة لتنفيذ القوانين ،اما السلطة القضائية فهي تتولى مهمة تطبيق التشريع الضريبي على النزعات التي تعرض امامها والمتعلقة بالضرائب وما ينتج عنها ، فاوجد الدستور الاردني ضمانات وضوابط لتعاون السلطتين التنفيذية والقضائية مع السلطة التشريعية بحيث أن اي اعتداء على اختصاص المشرع من هاتين السلطتين فانه يعد عمل غير دستوري لذلك سيقوم الباحث في بيان دور السلطة التنفيذية والقضائية في المجال الضريبي في هذا المبحث على النحو الاتي:

المطلب الاول : طبيعة علاقة السلطة التنفيذية بالتشريع الضريبي

المطلب الثاني : طبيعة علاقة السلطة القضائية بالتشريع الضريبي.

المطلب الاول :طبيعة علاقة السلطة التنفيذية بالتشريع الضريبي

تعد السلطة التنفيذية هي الجهة المعنية في تنفيذ القوانين وإيقاع النص القانوني على حيز النفاذ بحيث أشار الدستور الأردني على انه "الملك يصدق على القوانين ويصدرها ويأمر بوضع الأنظمة اللازمة لتنفيذها بشرط أن لا تتضمن ما يخالف أحكامها" [176]، و يستفاد من هذا النص أن السلطة التنفيذية هي التي تقوم بتنفيذ القوانين دون أن يحق لها مخالفة هذه القوانين و أن السلطة التنفيذية مقيدة بحدود النص القانوني ، إلا ان هنالك أعمال تقوم بها السلطة التنفيذية تخرج عن وضع الأنظمة التنفيذية للقوانين، حيث يمكن للسلطة التنفيذية التدخل في عملية التشريع إلا ان هذا التدخل أيضا يتم تحت رقابة وحدود ترسمها السلطة التشريعية لها ، وعلى الرغم من ذلك التحديد إلا انه لا بد من وجود ضمانات تضبط هذا التدخل وتراقبه بحيث لا يتم التعدي على عمل السلطة التشريعية من جهة ولا على حقوق الأفراد والمواطنين من جهة أخرى ، لذلك فإن الباحث سيقوم بالحديث عن تدخل السلطة التنفيذية في المجال الضريبي والقيود الدستورية التي تضبط وتحكم هذا التدخل وذلك على النحو الآتي :

الفرع الاول : تدخل السلطة التنفيذية في مجال التشريع الضريبي

الفرع الثاني : الضمانات التشريعة لتدخل السلطة التنفيذية في التشريع الضريبي

الفرع الاول : تدخل السلطة التنفيذية في مجال التشريع الضريبي

تعد الأنظمة التي تصدرها السلطة التنفيذية والتي تتضمن قواعد عامة ملزمة تهدف إلى وضع تفصيلات تستند على التشريع العادي فتصدر هذه الأنظمة تنفيذا لهذه التشريعات ، وبما ان النظام يوضع عادة لتنفيذ التشريع فلا يمكن له أن يخالف أحكام هذا التشريع ،وتخضع الأنظمة للرقابة بحيث تراقب السلطة القضائية جميع اعمال الإدارة فإن وجد أي نظام مخالف للتشريع فإنه يتم إلغائه وعدم العمل به ، ولعل الحد الفاصل فيما بين التشريع والنظام وفق ما جاء به الفقه هو أن أي قاعدة تمس حريات الأفراد وأموالهم يجب أن تنظم بقانون والأنظمة تختص فقط في تنفيذ القوانين وتطبيقها على الأفراد .[177]

---

[176] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية 1952 – المادة (31) .
[177] - العماوي ، مصطفى صالح ، (2009)،**التنظيم السياسي والنظام الدستوري**، عمان ، دار الثقافة ، ص 264 وما بعدها.

أولا : الأنظمة التنفيذية في مجال التشريع الضريبي

يقصد بالانظمة او اللوائح التنفيذية هي التي تصدر تنفيذا لأحكام القانون وتبين كيفية تطبيقه وهي تعد من صميم اختصاص السلطة التنفيذية بحيث أنها تكتفي في بيان كيفية تنفيذ قواعد القانون دون المساس في الموضوع .[178]

و السبب في إصدار الأنظمة التنفيذية هو أن السلطة التشريعية تسن القوانين وتنص على القواعد العامة دون أن تخوض في الجزئيات والتفصيلات،وذلك لأسباب متعدد من اهمها عدم اتساع الوقت او لعدم الإلمام في كافة الجزئيات ذات الصلة في التنفيذ كون أن السلطة التنفيذية لديها من العلم والدراية الفنية بحكم طبيعة عملها المتصل بالحياة العملية و بالمجتمع وسرعة البت في الأمور بسبب طبيعة تكوينها المختلفة عن مجلس الأمة. [179]

واستنادا الى ذلك يرى الباحث أن الدستور منح السلطة التنفيذية اصدار الأنظمة تنفيذا للقوانين فقط، دون أن تعدل أو تلغي القاعدة القانونية ويعد الزام الدستور السلطة التنفيذية في إصدار الأنظمة التنفيذية دون المساس بالقاعدة القانونية هو ضمانة دستورية لعدم تدخل السلطة التنفيذية في التشريع .

ففي مصر نجد أن المادة (170) من الدستور المصري لسنة (2014) ذهبت الى ان "يصدر مجلي الوزراء اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعطيل او تعديل او اعفاء من تنفيذها ...." وهنا نجد ان الدستور المصري منح السلطة التنفيذية هذه الصلاحية في اصار الانظمة لغايات تنفيذ القوانين دون ان تقوم في المساس بجوهر هذه القوانين واساسه وانما تقتصر على التنفيذ .[180]

أما في الأردن فقد نصت المادة (31) كما أشرنا سابقا إلى منح السلطة التنفيذية الإختصاص في إصدار الأنظمة تنفيذا للقوانين[181]، وبذات الوقت فقد نصت المادة (111) من الدستور الأردني إلى أنه لا يجوز فرض ضريبة أو رسم إلا بقانون مما يعني ذلك عدم جواز تدخل السلطة التنفيذية في فرض الرسوم أو الإعفاء منها[182] .

ويستفاد من نص المادة (118) من الدستور الأردني إلى منح المشرع في المجال الضريبي (ضمنيا) أن يعهد إلى السلطة التفيذية أن تضع الأنظمة التي تنظم حالات الإعفاء من تأدية

178 -السيد ، محمود صبحي ، (2011)،**الرقابة على دستورية اللوائح** ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ص 32.
179 - أبو زيد ، محمد عبد الحميد (2003) ، **توازن االسلطات ورقابتها** ، القاهرة –،جامعة القاهرة ، ص109-110 .
180 - الددستور المصري لسنة 2014 المادة (170)، مرجع سابق.
181 - دستور المملكة الأردنية الهاشمية 1952 وتعدلاته – المادة (.31)
182 - دستور المملكة الأردنية الهاشمية 1952 وتعدلاته – المادة (11)

الضرائب وذلك في الحدود التي يرسمها المشرع وبذلك فإن الدستور الأردني أخذ بفكرة توزيع الإختصاصات فيما بين السلطات إلا أن ذلك ضمن الضوابط والقيود التي يحددها .[183]

واستنادا إلى ما سبق نجد أن اختصاص السلطة التنفيذية في إصدار الأنظمة تنفيذا للقوانين هو اختصاص اصيل لها مستمد من الدستور ضمن اطار نصوص القانون فقد ذهبت محكمة العدل العليا – قبل الغائها- في احدى قراراتها الى "ان المبادئ المستقرة فقها وقضاء ان النظام الذي يصدر تنفيذا لاحكام اي قانون يجب ان تقتصر احكامه على قواعد تنفيذية محضة لا تزيد شيئا على نصوص القانون او تحد منها "[184].

*إلا انه هل من المتصور أن تقوم السلطة التشريعية وبالأخص المشرع الضريبي بدعوة السلطة التنفيذية إلى إصدار الأنظمة التنفيذية ؟

لقد أجاز الدستور للمشرع دعوة السلطة التنفيذية في إصدار الأنظمة التنفيذية المتعلقة بنص قانوني محدد بحيث فأجاز مثل هذه الدعوة ، وذهب الفقه إلى إعتبار هذه الدعوة التي يوجهها المشرع إلى السلطة التنفيذية هي من باب التزيد لأن السلطة التنفيذية تصدر الأنظمة استنادا إلى النص الدستوري الذي منحها هذا الحق،و تعد دعوة المشرع إلزام قانوني للسلطة التنفيذية في تنفيذ هذه الدعوة وإلا فهي مسؤولة أمام البرلمان [185].

وبذلك فإن هذه الدعوة لا تنشىء للسلطة التنفيذية حقا لم يكن موجود لها من قبل وإنما هي تكشف عن حق السلطة التنفيذية المقرر بموجب الدستور [186].

ففي الأردن أعطى التشريع الضريبي لمجلس الوزراء صلاحية جوازية لأن يصدر الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام كل من قانون ضريبة الدخل وقانون الضريبة العامة على المبيعات فقد استعمل مجلس الوزراء هذه الصلاحية في اصدار العديد من الأنظمة لتنفيذ أحكام هذين القانونين.[187]

ويترتب على دعوة المشرع للسلطة التنفيذية في اصدار الأنظمة مجموعة من النتائج من اهمها :

---

[183] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية 1952 وتعدلاته – المادة (118)

[184] - قرار محكمة العدل العليا الاردنية رقم 131\1978، هيئة خماسية ،مجلة نقابة المحامين بتاريخ 1\1\1979،على الصفحة 1152.

[185] - الجرف ،طعيمة (1964) ، **القانون الإداري دراسة مقارنة في تنظيم ونشاط الإدارة العامة** ، القاهرة ، مكتبة القاهرة الحديثة ، ص360- 362 .

[186] - أبو زيد ، **توازن السلطات ورقابتها** ،مرجع سابق ، ص114 .

[187] - خصاونة ، **الضمانات الدستورية للإلتزام الضريبي** ، رسالة دكتوراة ،مرجع سابق ، ص82 .

1- أن صلاحيات الإدارة – السلطة التنفيذية – في إصدار الأنظمة هي غير ملزمة ومحصورة في وقت محدد، فلها الصلاحية في إصدارها أو ارجاء إصدارها ، إلا أنه بعد وجود دعوة من قبل المشرع تصبح السلطة التنفيذية ملزمة في إصدار الأنظمة التنفيذية.[188]
ومثال على ذلك في التشريع الأردني سابقا ، ما فعله المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته وذلك في المادة (13/ه) عندما أوجب على مجلس الوزراء إعادة النظر في الإعفاءات المنصوص عليها في الفقرات (أ،ب،ج،د) من المادة (13) منه مرة أو أكثر كل خمس سنوات في ضوء الأرقام القياسية لتكاليف المعيشة .[189]

2- لا يترتب على إصدار الأنظمة بناء على دعوة المشرع وقف تنفيذ القانون إلى حين صدور هذه الأنظمة ، وذلك لأن القانون ينفذ بمجرد نشره في الجريدة الرسمية ولا يترتب هذا الأثر لأن الدعوة في إصدار الأنظمة هي كاشفة للحق وليس منشئة.[190]

ومن النتائج المترتبة على دعوة المشرع لإصدار الأنظمة هي أن هنالك بعض الدول قد ميزت هذه الأنظمة التي تصدر بناء على دعوة من المشرع بأجراءات شكلية تختلف عن غيرها من الأنظمة، ففي فرنسا اشترطت لمشروعية هذه الأنظمة أن يتم أخذ رأي مجلس الدولة قبل اصدارها .[191]

ويرى الباحث ان اختصاص السلطة التنفيذية في اصدار الانظمة تنفيذا للقوانين هو أختصاص اصيل للسلطة التنفيذية بحيث تمارس السلطة اختصاصها اما من تلقاء نفسها او ان تمارسه بناء على طلب من السلطة التشريعية حيث تصبح السلطة التنفيذية ملزمة في اصدار الانظمة بناء على طلب المشرع، وبذلك فأن الصورة الطبيعية لاختصاص السلطة التنفيذية هي اصدارها للأنظمة التنفيذية تنفيذا للقانون.

ثانيا : التفويض التشريعي في مجال التشريع الضريبي

من الممكن ان يحدث لدى المجتمعات مجموعة من الظروف التي لم تعهد اليها من قبل والتي لا يتلائم أسلوب حلها مع تلك الحلول التي تتبعها البرلمانات في ظل الظروف العادية من اجراءات

---

188 - أبو زيد ، **توازن السلطات ورقابتها** ، مرجع سابق ، ص115 .
189 - خصاونة ، **الضمانات الدستورية للإلتزام الضريبي** ، رسالة دكتوراة ، مرجع سابق ، ص83-84 .
190 - المرجع السابق ، ص45 .
191 - أبو زيد ، **توازن السلطات ورقابتها** ، مرجع سابق ، ص115 .

بحيث يظهر عجز البرلمانات في مواجهة تلك المستجدات مما يدفعها الى اللجوء إلى السلطة التنفيذية لمواجهة هذه الظروف من خلال اللوائح التفويضية .[192]

واستنادا إلى ما تقدم فقد ظهر ما يعرف بالتفويض التشريعي و يقصد به أن "يعهد صاحب الإختصاص الأصيل إلى شخص آخر وإلى هيئة أخرى ممارسة جانب من اختصاصه وفقا للشروط الدستورية أو القانونية او اللائحة المقررة لذلك"[193].

ويعد التفويض التشريعي صحيحا إذا كانت السلطة التشريعية هي من قامت بالتفويض للسلطة التنفيذية وكل ذلك يتم بموافقة الدستور وإجازته لهذا التفويض ، ونجد أن القرارات أو الأنظمة التفويضية تصدر ويكون مجلس الأمة منعقد بخلاف أنظمة الضرورة (القوانين المؤقتة) بحيث تعد القيمة القانونية للأنظمة التفويضية مساوية لقيمة القانون ، فالتفويض التشريعي صورة من صور التعاون فيما بين السلطات ، فإن هذا التفويض لا يعد تنازلا وإنما هو تفويض السلطة التنفيذية في ممارسة الإختصاص في حدود التفويض وضمن شروط معينة[194].[195]

ونجد أن الدستور الأردني لم ينص على التفويض التشريعي مثل الدول الأخرى كفرنسا ومصر وبريطانيا ، كما أنه لا يوجد عرف دستوري يستدل منه على هذا التفويض في الحياة الدستورية في الأردن .[196]

---

192 - طراونة ، مهند صالح (2009) ، **العلاقة بين السلطتين التنفيذية والتشريعية في النظام البرلماني** ،الأردن ، الوراق للنشر والتوزيع ،ص195 .

193 - المرجع السابق ، ص197 .

194 -السيد ، **الرقابة على دستورية اللوائح** ، مرجع سابق ، ص 51 -52.

195 - أن لجوء السلطة التشريعية إلى تفويض أحد اختصاصاتها للسلطة التنفيذية ليس من فراغ بحيث توجد مبررات تبرر لجوء السلطة التشريعية إلى هذا التفويض ومن أهم هذه المبررات :

1- هنالك ظروف استثنائية تتعرض فيها الدولة إلى إضطرابات وأزمات بحيث تحتاج إلى تشريعات أشد قسوة وشدة وذلك استجابة لدواعي ومقتضيات الأمن والنظام العام الأمر الذي قد يؤدي إلى ان تدعوا السلطة التشريعية السلطة التنفيذية إلى قمع الفتنة وكبع جماح الشر لإعادة الأمن والطمأنينة .

2- هنالك بعض المسائل التي تحتاج إلى تشريعات سريعة وسرية كي تحقق الغرض الذي تسن من أجله ولأجله وأن هذا الأمر لا يتحقق عند قيام السلطة التشريعية في سن هذه القوانين وذلك يعود لبطيء الإجراءات وعلانية مناقشة القوانين الذي قد تحتاج الى السرية نظرا للظروف الحرجة .

3- أن التفويض يبعد الموضوعات التي يتناولها عن ضغط الناخبين والتيارات السياسية والمنازعات الحزبية الأكثر وضوحا في المجالس النيابية المنتخبة . أبو زيد – **توازن السلطات ورقابتها** – مرجع سابق – ص128- 129 .

196 - رزق، صبرية ،(2013)، **وظائف البرلمان في المغرب والاردن والكويت (دراسة مقارنة)**، الطبعة الاولى تونس ، مجمع الاطرش للكتاب المختص ، ص 130-133.

ويرى الباحث خلاف ذلك في الواقع العملي للنصوص القانونية ،حيث توجد هنالك نصوص تخول مجلس الوزراء سلطة اصدار قرارات معينة في مجالات هي من جوهر اختصاص المشرع في المجال الضريبي :

فقد احال قانون ضريبة الدخل رقم(34) لسنة 2014 الصلاحية لمجلس الوزراء في فرض الضرائب وتحديد من يخضع ومن لا يخضع للضريبة على الرغم من تحديد مطرح وعاء الضريبية من الاختصاص الاصيل للسلطة التشريعية ، فقد حددت المادة (4\أ\2) من قانون ضريبية الدخل على الاشخاص المعفيين من ضريبة الدخل الا انها منحت الصلاحية لمجلس الوزراء في تحديد غير المعفيين من الضريبة حيث اشار النص الى"يستثنى من الاعفاء ربح اي نشاط استثماري او فائض الايراد السنوي الذي يقرر مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير اخضاعه للضريبة"[197] وهنا نجد ان قانون ضريبية الدخل منح مجلس الوزراء تحديد الشخاص المستثنيين من الاعفاءات المنصوص عليها في هذا النص .

واسنادا الى ذلك النص نجد ان المشرع احال الى مجلس الوزراء تحدد الاشخاص الذين لا يشملهم الاعفاء الذي نصت عليه المادة 4\أ\2 من قنون ضريبة الدخل الاردني على الرغم من اختصاصها الجوهري قي تحديد الاشخاص الخاضعين او المعفيين وهذا الامر من وجهة نظر الباحث يعد تفويض من قبل المشرع لأحد اختصاصاته الاصيلة في المجال الضريبي.

ويرى الباحث أن الدستور الأردني لم ينص على التفويض التشريعي على الرغم من الاخذ بمبدأ الفصل المرن بين السلطات، فالتشريع وسن القوانين اختصاص مجلس الامة بشقيه والملك، ولا يجوز التفويض في هذا الاختصاص [198]،إلا أنه من خلال استعراض بعض النصوص في المجال الضريبي نجد أنه هنالك اشارة ضمنية إلى التفويض التشريعي بحيث ان القانون احال الى السلطة التنفيذية اصدار انظمة وتعليمات تعد من جوهر اختصاص المشرع وهي تتعلق في تحديد وعاء وسعر الضريبية فلا يجوز التفويض في هذه الموضوعات وهذا ما أخذت به السلطة التشريعية عندما منحت السلطة التنفيذية اصدار بعض القرارات والانظمة التي تفرض بموجبها ضرائب على المكلفين على الرغم من ان الدستور جعل تحديد الوعاء الضريبي وسعر الضريبة اختصاص جوهري للسلطة التشريعية.

---

197 - قانون ضر يبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 ، المادة 4\أ\2.

198 - هلسا ، اديب سلامة ،(1997)، **اسس التشريع والنظام القضائي في المملكة الاردنية الهاشمية** ،الطبعة الثانية ، عمان ، شركة مطابع الصفوة، ص 35.

الفرع الثاني: الضمانات التشريعة لتدخل السلطة التنفيذية في التشريع الضريبي

على الرغم من أخذ الدستور الأردني بمبدأ التعاون فيما بين السلطات إلا انه لم يجز تعدي إحدى هذه السلطات على عمل الاخرى لذلك سيتم الحديث عن أهم الضمانات الدستورية التي تكفل عدم اعتداء السلطة التنفيذية على اختصاص السلطة التشريعية وذلك من خلال تشريع القوانين أو الأنظمة الغير دستورية وخصوصا في المجال الضريبي .

اولا:الضمانات الدستورية لتدخل السلطة التنفيذية في الظروف العادية.

أن السلطة التنفيذية تستمد صلاحياتها في إصدار الأنظمة التنفيذية من الدستور وهو مشروط بعدم مخالفة التشريع أو التعديل عليه وذلك لكي لا تعد هذه الأنظمة غير مشروعة فإن مشروعية الأنظمة التنفيذية قائمة على اساس احتوائها على احكام تنفيذية محضة لا تزيد على نصوص القانون من شيء.[199]

وان المقصد والغاية من الأنظمة التنفيذية هي أن ترد تنفيذا للقانون وهذا ما أشار إليه الدستور الأردني[200]، ولقد أكدت محكمة العدل العليا –سابقا قبل الغائها- ذلك من خلال حكمها " أنه من المبادىء العامة في النظام الذي يوضع تنفيذا لأحكام القانون الذي يقتصر على إيراد قواعد تنفيذية محضة لا يكون من شأنها أن تزيد شيئا على نصوص القانون أو تحد منها " وفي حكم آخر لها قالت " أنه من المبادىء القانونية المساندة أن النظام يوضع تنفيذا لقانون و يجب أن يقتصر على قواعد تنفيذية محضة لا يكون من شأنها أن تزيد شيئا على نصوص القانون أو تحد منها ".[201]

ويرى الباحث إن مايسري على الأنظمة التنفيذية الضريبية ما يسري على الأنظمة التنفيذية الأخرى بحيث أنه إذا صدر أي نظام تنفيذي ضريبي وفيه مساس في التشريع الضريبي فإن هذا النظام عرضة للإلغاء وعدم العمل به لعدم مشروعيته كونه قد تجاوزت السلطة التنفيذية الحدود المرسومة لها بموجب الدستور .

عند الحديث عن طبيعة الأنظمة التنفيذية فهل هنالك حدود تقف عليها الأنظمة التنفيذية أم أنها تقتصر تنفيذ القانون فحسب،ولمعرفة ذلك يجب التميز بين حالتين وهما :

الحالة الأولى : وذلك في حالة صدور النظام التنفيذي بناء على دعوة من المشرع بما في ذلك المشرع في المجال الضريبي عندها فإن السلطة التنفيذية تلتزم بدقة التنفيذ بحيث يتم تحديد

---

[199] السيد،**الرقابة غلى دستورية اللوائح**،مرجع سابق ،ص 32.

[200] - دستور المملكة الاردنية الهاشمية 1952 وتعديلاته،المادة 31.

[201] - الطراونة،**العلاقة بين السلطتين التنفيذية والتشريعية** ،مرجع سابق،ص 155.

الموضوعات التي يجب على السلطة التنفيذية معالجتها بموجب النظام وعليه فإن السلطة التنفيذية يتوجب عليها الالتزام بما دعت به السلطة التشريعية ، وان دعوة السلطة التشريعية لاصدار النظام المتعلق بتنفيذ القانون لا يعد تفويض من السلطة التشريعية ولا تعد هذه الدعوة منشئة لحق للسلطة التنفيذية وانما هي تكشف عن حقها المقرر بموجب الدستور.[202]

ومثال على ذلك ما جاء به قانون المالكين والمستأجريين رقم (14) لسنة 2013 والذي ربط تحديد نسبة الزيادات لعقود الايجار بنظام يصدر عن مجلس الوزراء.[203]

أما فيما يتعلق بالتشريع الضريبي فقد جاء نظام الضريبة الخاصة على المبيعات الذي يبين فيه القانون مهمته والمتعلقة بتحديد مقدار ونسبة فئة الضريبة الخاصة على المجموعات السلعية التسع الواردة في الجدول رقم (1) الملحق بقانون الضريبة العامة على المبيعات والذي يعتبر جزء لا يتجزأ منه وبذلك تكون مهمة هذا النظام أن يحدد وحدة الإستيفاء لمادة الإسمنت بجميع أنواعه (بالطن) والضريبة الخاصة بصفر ، ولا يجوز لهذا النظام إضافة شيء غير المحدد له ولا يجوز له الخروج عما أوكل إليه المشرع الضريبي في بيانه وتفصيله وإلا فإنه تحت طائلة البطلان إذا خرج عن الحدود المرسومة له .[204]

الحالة الثانية : أما في هذه الحالة فإن القانون الضريبي لا يحدد نطاق لتنفيذ حدوده فيأتي طلب القانون هنا بوضع الأحكام التفصيلية للمبادىء العامة الواردة في القانون وهنا تلتزم السلطة التنفيذية بحدود القانون المطلوب تنفيذه دون ان يكون لها ان تعدل في نصوصه .[205]

ومن الأمثلة على ذلك ما نصت عليه المادة (77) من قانون ضريبة الدخل الاردني والتي تنص على أنه " لمجلس الوزراء أن يصدر الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون".[206]

واستنادا إلى ما تقدم فإن السلطة التنفيذية عنما تقوم بوضع هذه الأنظمة فهي غير مقيدة بجزئية معينة إلا أن منح السلطة التنفيذية مثل هذه الصلاحية لا يعد مبرر لها لكي تقوم بالتعدي على التشريع الضريبي نفسه بحيث هي ملزمة بحدود القانون فلا يجوز لها اضافة أو تعديل اي شيء على نص القانون فهي ملزمة بنص القانون .[207]

---

[202] - حافظ،محمود محمد،(1985)،**القرار الاداري**، الجزء الاول ،القاهرة ،دار النهضة ،ص251.
[203] - قانون المالكين والمستأجرين رقم (14) لسنة 2013.
[204] - الخصاونة ، الضمانات الدستورية في الالتزام الضريبي ،مرجع سابق ،ص 88-89.
[205] - كنعان،نواف ،(2006)،**القانون الاداري**،الكتاب الاول،عمان ، دار الثقافة للنشر،ص 50-51.
[206] - قانون ضريبة الدخل رقم 34،لسنة 2014،المادة 77.
[207] - الطماوي ،سليمان،(1966)النظرية العامة للقرارات ،دراسة مقارنة ،الطبعة الثالثة ،مصر ،دار الفكر العربي ،ص479.

ومن الأمثلة على وجوب تقيد السلطة التنفيذية عند إصدار الأنظمة في الحدود التشريعية وذلك ما جاءت به المادة 18 الفقرة (أ/1) من قانون الضريبة العامة على المبيعات في الأردن رقم (6) لسنة 1994 بحيث لا تخالف الدستور كونها قد أجازت اصدار تعليمات تنفيذية من وزير المالية بناء على تنسيب مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات لتحديد محتويات الفاتورة الضريبية المحررة عند بيع السلعة أو الخدمات الخاصة للضريبة وكذلك تحديد القواعد والإجراءات والسجلات وبدائلها من اجهزة و آلات حاسبة أو الفواتير التي يلتزم المسجل (المكلف) بمسكها و البيانات التي يتعين تثبيتها فيها والمستندات التي يجب الأحتفاظ بها ،وبذلك فإن هذه الأنظمة تعد دستورية كونها مقيدة بالتشريع وتطبيق القانون الضريبي.[208]

و ذهبت محكمة العدل العليا - سابقا - في اجتهادها في هذا الأمر إلى أن النظام الصادر تنفيذا للقانون يعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية بحيث أنه لا يجوز أن يتضمن أثر رجعي خصوصا إذا مست هذه الأنظمة الحقوق المكتسبة وذلك لكي لا يتم فقدان احترام هذه القوانين والأنظمة بعدم استقرار الحقوق .[209]

إلا أنه هل من المتصور أن يسري النظام الصادر بعد صدور القانون بأثر رجعي ؟

لقد ذهب الفقه إلى أن سريان الأنظمة (اللوائح) بأثر رجعي فيه مخالفة للدستور الذي نص على أن القانون يسري أثره بشكل فوري عند صدوره وبذلك فإنه إذا تم الأخذ بفكرة صدور الانظمة بأثر رجعي فيه مخالفة لمبدأ المشروعية ويتوجب إلغاء هذا النظام واسنادا إلى ذلك فإن أي قرار تم اتخاذه على ضوء ذلك في سريانه بأثر رجعي فإن هذه القرارت غير مشروعة لأن ما يبنى على باطل فهو باطل.[210]

ولقد ذهبت محكمة العدل العليا- سابقا - في اجتهادها في هذا الأمر إلى أن النظام الصادر تنفيذا للقانون يعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية بحيث أنه لا يجوز أن يتضمن أثر رجعي خصوصا إذا مست هذه الأنظمة الحقوق المكتسبة وذلك لكي لا يتم فقدان احترام هذه القوانين والأنظمة بعدم استقرار الحقوق .[211]

---

[208] - المرجع السابق ،ص 90.

[209] - قرار محكمة العدل العليا رقم (81/66) بتاريخ 1982/3/11 – المنشور في مجلة نقابة المحامين – العدد الرابع – سنة 1982 – ص456 ، فعلى الرغم من الغاء هذه المحكمة الال انه يستدل بها على الضمانات التي يمكن اعمالها عند قيام السلطة التنفيذية بعملها.

[210] - شطناوي – **موسوعة القضاء الإداري الأردني** – مرجع سابق – ص418-419.

[211] - قرار محكمة العدل العليا رقم (81/66) بتاريخ 1982/3/11 – المنشور في مجلة نقابة المحامين – العدد الرابع – سنة 1982 – ص456 .

ويرى الباحث استنادا الى ماتقدم إنه من غير المتصور صدور الأنظمة بأثر رجعي وذلك لمخالفتها لمبدأ المشروعية ولعدم المساس بالحقوق المكتسبة للأفراد وإنما يسري أثر الأنظمة بأثر فوري ومباشر من مجرد نشرها

ثانيا:الضوابط الدستورية لتدخل السلطة التنفيذية في الظروف الإستثنائية

في هذا الفرع سيتم الحديث عن أهم الضمانات التي تضبط صلاحيات السلطة التنفيذية عند قيامها بأصدار الأنظمة في الظروف الاستثنائية ، فعلى الرغم من أن هذه الصلاحيات منحت لمواجهة الظروف الإستثنائية وخروجا عن الأصل العام إلا أن ذلك لا يعني مخالفة هذه الأنظمة واللوائح و القواعد الدستورية اوالنصوص القانونية بما في ذلك النصوص الضريبية .

لقد نصت المادة (111) من الدستور الأردني على أنه "لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون" بحيث أنه لا يجوز فرض أية ضريبة وتحميلها للمكلفين إلا بموجب نص صادر عن السلطة التشريعية إلا انه قد تحدث حالات كما أشرنا سابقا قد تضطر فيها السلطة التشريعية تفويض السلطة التنفيذية إلى إصدار أنظمة تعالج مسائل تحتاج إلى سرعة في حل هذه المسائل وفي ذات الوقت فإنه لا يمكن استدراك هذه المسائل ومعالجتها والإنتظار إلى حين صدور القانون.[212]

فعلى الرغم من عدم أخذ الدستور في التفويض التشريعي للسلطة التنفيذية إلا أنه توجد حالات أخذ بها المشرع في المجال الضريبي بهذا التفويض وقد أشرنا إليها في المطلب الأول إلا أنه لا بد من وجود ضمانات دستورية تضبط وتراقب هذا التفويض .[213]

---

[212] - راجع الى الانظمة التفويضية الفرع الاول من هذا المبحث ص

[213] - ففي فرنسا فقد نصت المادة (38) من الدستور الفرنسي على أنه "لا يجوز للحكومة من اجل تنفيذ برنامجها أن تطلب من البرلمان الإذن لها أن تتخذ عن طريق الأوامر وخلال مدة محددة الإجراءات التي تدخل عادة في مجال التشريع "

وبذلك فإن الدستور الفرنسي أجاز التفويض التشريعي بحيث تتدخل السلطة التنفيذية في مجال المشرع في الموضوعات التي يكون للمشرع أن يشرع فيها سواء استند إلى المادة (38) أو اي مواد أخرى في الدستور ، وعليه فإنه يجوز للبرلمان أن يفوض اختصاصه التشريعي إلى السلطة التنفيذية في المجال الضريبي بحيث أنه يجوز للحكومة أن تتصرف عن طريق الأوامر لتنفيذ برنامجها ويرى الفقه أن عمومية المادة (38) تشمل الموضوعات الضريبية " إذ ليس لها ما يميزها عن غيرها من الموضوعات"

لذلك نجد أن الدستور الفرنسي أجاز التفويض التشريعي بما في ذلك في المجال الضريبي واعتبر أن ما تقوم به السلطة التنفيذية بموجب التفويض وضمن الحدود المرسومة لها عمل دستوري وجائز قانونيا .

- التفويض التشريعي في مصر

لم ينص الدستور المصري صراحة على التفويض التشريعي أو فيما يخص اللوائح التفويضية إلا أنه على الرغم من عدم النص عليها دستوريا إلا أنه قد قامت السلطة التشريعية في اللجوء إلى السلطة التنفيذية في إصدار أنظمة أو لوائح تفويضية وذلك مثلا عندما لجأ البرلمان إلى تفويض الحكومة في تعديل تعرفة الجمارك بشرط أن يتم

على الرغم من القاعدة القانونية ان "الاصل في الاشياء الاباحة" الا ان نص المادة (111) من الدستور التي اوجبت ان يتم فرض الضرائب بموجب قانون فقط ولا يوجد اجتهاد في مورد النص [214]، و في التطبيق العملي نجد أن هنالك كثير من الحالات التي قامت فيها السلطة التشريعية بتفويض السلطة التنفيذية في موضوعات تدخل في جوهر اختصاص السلطة التشريعية على الرغم من ان هذا التفويض تم بصورة غير مباشرة، ومن الامثلة التي تدل على ذلك :

فقد نصت المادة (3) من قانون **الضريبة العامة على المبيعات** رقم (6) لسنة 1994 وتعديلاته والذي جاء فيه :

"أ- تحدد السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بمقتضى الجدول رقم (1) الملحق بهذا القانون ويعتبر جزء لا يتجزأ منه .

ب- يصدر مجلس الوزراء بناء على تنسيب وزير المالية :

1- الجدول الخاص بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة او بمقدار (صفر) المشار إليه في هذا القانون بالجدول رقم (2) .

ج- لمجلس الوزراء بناء على تنسيب مبرر من الوزير (وزير المالية) إجراء التعديل على أي من الجداول المنصوص عليها في الفقرة (ب) من هذه المادة نجد أن أي من السلع أو الخدمات الواردة فيها أو بإضافة سلعة أو خدمة إليها أو نقل سلعة أوخدمة من جدول لآخر".[215]

عرضها على البرلمان في الدورة نفسها ، وفي معرض آخر فقد حدث أن طلب الحكومة من البرلمان تفويضا نظرا لقرب انتهاء الدورة في اصدار مراسيم بقوانين لتنظيم الضرائب الآتية :
1- الضرائب العقارية وتخفيضها بالنسبة لبعض الممولين .
2- فرض ضريبة على ايراد رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية .
3- فرض رسم الدمغة .
4- فرض رسم أيلولة على التركات .

وقد وافق مجلس النواب على هذا التفويض بشرط الرجوع إليه في نهاية الأمر إلا أن مجلس الشيوخ رفض هذا الأمر واعتبر انه إعتداء على إختصاص السلطة التشريعية بحيث أن الضرائب لا يجوز تنظيمها إلا بقانون ولا يجوز التفويض بها .

إلا أنه في دستور 1956 تضمن نصا يجيز التفويض التشريعي حيث أنه كان لابد من إيراد نص دستور يجيز التفويض بحيث نصت المادة (136) من الدستور المصري لسنة 1956 على "لرئيس الجمهورية في الأحوال الإستثنائية بناء على تفويض من مجلس الأمة أن يصدر قرارات لها قوة القانون ويجب أن يكون التفويض لمدة محدودة وأن يعين موضوعات هذه القرارات والأسس التي تقوم عليها " ونجد أن الدستور المصري قد نص أخيرا إلى دستورية التفويض التنفيذي . محمد محمد عبد اللطيف ، الضمانات االدستوريةفي المجال الضريبي ، مرجع سابق ، ص 84-95.

[214] - الطماوي ،سليمان ،(1988) ، **النظم السياسية والقانون الدستوري** ،القاهرة ، دار الفكر العربي ، ص 287.
[215] - قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 وتعديلاته ، المادة 3 .

إن ما جاءت به المادة (3) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (1994/6) هو عبارة عن تفويض صريح من قبل المشرع إلى مجلس الوزراء وذلك لممارسة إختصاصه في تنظيم موضوع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة ومقدار (صفر) وسواء ذلك بحذف أي من السلع والخدمات في جدول خاص بها ففي هذه الحالة تخضع للضريبة بنسبة (16%) أو بإضافة سلعة أو خدمة جديدة إليها بحيث تخفض الضريبة من نسبة (16%) لتصبح (صفر) .[216]

ويرى الباحث استنادا الى النص السابق ان ما قامت به السلطة التشريعية في ترك أمر تحديد السلع الخاضعة وغير الخاضعة بناء على قرار من مجلس الوزراء انه بمثابة تفويض من قبل المشرع الضريبي للسلطة التنفيذية خصوصا ان مسألة تحديد الوعاء الضريبي هي من اختصاص السلطة التشريعية عملا بالدستور الأردني حسب ماجاء في المادة (111) والتي أوجبت بعدم جواز فرض أي ضريبة أو رسم بغير قانون .[217]

ومن غير المتصور ان تقوم السلطة التشريعية بترك معالجة مسألة معينة في التشريع للسلطة التنفيذية استنادا الى فكرة التعاون بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، الا ان ذلك لا يعني الأخذ بمشروعية التفويض في المسائل الجوهرية ذات المساس في أصل عمل السلطة التشريعية بما في ذلك في المجال الضريبي فيتوجب ان تمارس السلطة التشريعية في اختصاصها الأصيل وأن تقوم بأحالة بعض المسائل كاستثناء بحيث لايمكنها احالة المسائل التي تعد من جوهر اختصاصها.[218]

ويذهب الباحث الى الاشارة الى الضمانات الدستورية في القوانين المؤقتة في مجال التشريع الضريبي بحيث أن معظم الدول أخذت بفكرة اللواح التنفيذية او الضرورة في جميع الموضوعات التي تتناولها القوانين في تلك الدول ، ففي فرنسا نجد إن رئيس الجمهورية يملك أن يمارس الوظيفة التشريعية وذلك من خلال التدخل في المجال الإختصاصي المحجوز للسلطة التشريعية حيث يجوز لرئيس الجمهورية في حالة الظروف الإستثنائية استنادا إلى المادة (16) من الدستور أن يتخذ إجراءات متعددة من ضمنها اجراءات ضريبية أو مالية تعد من اختصاص المشرع في المجال الضريبي إلا أنه في الواقع العملي لم يتم تطبيق نص المادة (16) من الدستور الفرنسي

---

[216] - المرجع السابق.

[217] - دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1952 وتعديلاته ، المادة 111\أنظر : الى الفصل الثاني المبحث الاول من هذه الدراسة حيث قام الباحث بمعالجة اختصا السلطة التشريعية في تحديد الوعاء الضريبي .

[218] - يعقوب ، **محمد حسين،(2004)الفصل والتوازن بين السلطتين االتشريعية والتنفيذية في النظامين السياسيين الاردني واللبناني** ،الطبعة الاولى،عمان،مؤسسة حمادة للدراسات الجامعية للنشر والتوزيع ، ص 177-178.

إلا مرة واحدة في 23/ابريل/1961 وذلك في حالة التمرد العسكري الذي حدث في الجزائر والخشية من امتداد آثاره ولم يتم اتخاذ أي إجراءات أو أنظمة استنادا إلى المادة (16) من الدستور الفرنسي فيما يتعلق بأمور ضريبية أو مالية .[219]

اما في مصر فقد منح الدستور المصري السلطة التنفيذية أن تصدر نوعين من أنظمة الضرورة وذلك في المادة(171) من الدستور بحيث أنه يجوز للسلطة التنفيذية اتخاذ اجراءات تدخل في مجال القانون بما في ذلك في التشريع الضريبي .[220] \[221]

اما في الاردن فقد جاءت التعديلات الدستورية الاخيرة على الدستور الاردني وحصرت من مجالات القوانين المؤقتة فقد منحت نص المادة (94) من الدستور الأردني الصلاحيات للسلطة التنفيذية في اصدار القوانين المؤقتة وذلك في حالات محددة وهي" الكوارث العامة وحالة الحرب والحاجة الى نفقات ضرورية ومستعجلة"[222] و ضمن توافر شروط محددة،بحيث أنه يتوجب على السلطة التنفيذية اتباع هذه الشروط والسير على هديها ومن أهم هذه الشروط هي عدم مخالفة الدستور احتراما لمبدأ سمو الدستور لأن الدستور يسمو على جميع القوانين داخل الدولة وتعد القوانين المؤقتة أدنى من الدستور وبذلك يجب ان تكون متفقة مع أحكامه[223]، فبعد ان تم هذا التعديل لم يعد هنالك دور للقوانين المؤقتة في المجال الضريبي على الرغم من كثرة القوانين المؤقتة في المجال الضريبي سابقا فقد صدر القانون رقم (40) لسنة 1989 والمعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وقد صدر أيضا قانون قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009. [224]

ويمكن للسلطة التنفيذية التدخل فيباختصاص المشرع في المجال الضريبي من خلال اصدار القوانين المؤقتة التي تدخل في جوهر اختصاص المشرع تحت باب اعتبارها نفقات ضرورية ومستعجلة ، لذلك يرى الباحث أن منح السلطة التنفيذية هذه السلطة فيه مخالفة صريحة للدستور كونه أن الإختصاص الأصيل للسلطة التشريعية هي سن القوانين ومعالجة المواضيع التي تمس الحقوق والحريات ومعالجة الضرائب والرسوم وغيرها من الموضوعات ، لذلك فان الباحث يؤيد ما جاء به الدستور في تعديلاته الاخيرة في منع السلطة التنفيذية في اصدار القوانين المؤقتة في جميع المجالات وتقيد صلاحياتها في ذلك .

[219] -محمد عبد اللطيف،الضمانات الدستورية في مجال التشريع الضريبي، مرجع سابق ،ص 104.
[220] - الدستور المصري لعام 2014،المادة 171،مرجع سابق.
[221]- انظر، محمد محمد عبد اللطيف – **الضمانات الدستورية في مجال التشريع الضريبي** – ص103-109.
[222] - الدستور الاردني لسنة 1952 وتعديلاته/المادة 94.
[223] - شطناوي ، علي ،(2009)، **القانون الاداري الاردني** ،الكتاب الاول ، الطبعة الاولى ، عمان ، دار وائل للنشر . ص 39-40.
[224] - خصاونة – **الضمانات الدستورية في الإلتزام الضريبي** – مرجع سابق – ص122-123 .

المطلب الثاني :طبيعة علاقة السلطة القضائية بالتشريع الضريبي

تعد السلطة القضائية هي احدى السلطات الثلاث في الدولة التي لا يمكن إغفال دورها في المنظومة القانونية[225] لدى الدولة ويظهر دور السلطة القضائية جليا في لجوء الأفراد إليها والإحتكام إليها في فض المنازعات فيما بينهم ، ولا يكاد يوجد قانون إلا وقد نظم الدور الفعال والرئيسي للسلطة القضائية في فض المنازعات وحل الخلافات فيما بين الأفراد [226].

وقام الدستور الاردني بتقسيم المحاكم الى ثلاثة انواع هي شرعية ونظامية وخاصة [227]، حيث ان كل نوع من هذه المحاكم يختص بالنظر في طائفة معينة من المنازعات التي تنشأ بين الأفراد مع بعضهم البعض او بين الأفراد والدولة اما باعتبارها ذات سيادة او باعتبارها شخص عادي، ولقد جاء قانون ضريبة الدخل والمبيعات كغيره من القوانين الذي عالج مسألة النزاع الضريبي القائم فيما بين المكلف والإدارة ، لذلك فإن حق التقاضي هو حق دستوري متصل اتصال وثيق في التشريع الضريبي حيث توجد هنالك مجموعة من الضمانات التي تحيط بهذا الحق فمنها ما هو دستوري ومنها ما هو منصوص عليه في التشريع الضريبي ،[228] وعليه فسيقوم الباحث في بيان حق المكلف دستوريا وتشريعيا في اللجوء إلى القضاء وبيان دور السلطة القضائية في التشريع الضريبي من خلال بيان ما للمكلف من حقوق أمام السلطة القضائية وفق ما جاء به الدستور ونص عليه قانون ضريبة الدخل والمبيعات ذلك على النحو الاتي:

الفرع الاول:حق المكلف في اللجوء الى القضاء.

الفرع الثاني :الضمانات التشريعية عند اللجوء الى القضاء.

الفرع الاول : حق المكلف باللجوء الى القضاء

لقد كفل الدستور الحق بالتقاضي و واجد مجموعة من الضمانات التي تكفل تمتع الشخص بهذا الحق وبذات الوقت كفل الدستور استقلالية القضاء بحيث جعله مستقل لا يحتكم الا لما يأتي به القانون من احكام وفيما يلي تفصيل ذلك.

اولا : الاساس القانوني لحق اللجوء الى القضاء

في مصر فقد نصت المادة (97) من الدستور بأنه " حق التقاضي مصون ومكفول للناس كافة ولكل مواطن حق الإلتجاء إلى قاضيه الطبيعي وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين

---

[225] - دستور المملكة الاردنية الهاشمية سنة 1952 وتعديلاته ، المادة 97.

[226] - لقد نصت المادة (101) من الدستور الاردني على" ان المحاكم مفتوحة للجميع ومصونة من التدخل في شؤونها " ، دستور المملكة الاردنية الهاشمية ، نص المدة 101\1.

[227] - دستور المملكة الاردنية الهاشمية سنة 1952 وتعديلاته ، المادة99.

[228] - المرجع السابق.

وسرعة الفصل في القضايا ويحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء". [229]

و أن الدستور المصري كفل للأفراد حق الترافع واللجوء إلى القضاء لعرض مظالهم والحصول على حقوقهم كاملة غير منقوصة طبقا للنصوص القانونية .[230]

وعليه فإننا نجد أن نص المادة (97) من الدستور المصري منحت الأفراد اللجوء إلى القضاء وعرض مظالمهم وعليه فإنه يجري هذا النص على المنازعات الضريبية بحيث أنه لم يحدد النص أي قانون وعليه فإنه يسري هذا النص على المنازعات الضريبية فلا يحق منع المكلف من اللجوء إلى القضاء في فض المنازعات التي قد تنشأ بينه وبين الإدارة .

أما في الأردن نجد أن الدستور الأردني نص صراحة على حق الأردنيين في اللجوء إلى القضاء وعرض مظالمهم فقد نصت المادة (101) من الدستور الأردني على أنه " المحاكم مفتوحة للجميع ومصونة من التدخل في شؤونها ".[231]

وأن ما جاءت به المادة (1/101) من الدستور الأردني واضح بما فيه الكفاية بحيث أنه جعل حق اللجوء إلى القضاء للجميع دون تفرقة او تمييز بين أحد عن غيره وبذات الوقت أوجدت هذه المادة حماية للمحاكم دون التدخل في شؤونها وقد اكدت محكمة التمييز هذا الحق وذلك في قرار لها صادر عن هيئة خماسية حيث ذهبت إلى أن حق اللجوء إلى القضاء والتظلم للحكام هو رخصة ممنوحة للمواطنين ولا يترتب على استعمالها تعويض الخصم عما لحقه من ضرر حال خسارة الدعوى إلا إذا استعملت هذه الرخصة بسوء نية وبقصد الكيد والتعدي .[232]
ويؤيد الباحث ما جاء في قرار محكمة التمييز فأكد هذا الحق وأجاز استعماله من قبل الجميع ولم يحصر هذا الحق بالأردنيين وعلى ضوء ذلك فإن هذا الحق يسري على التشريع الضريبي بحيث أنه يحق للمكلف اللجوء إلى القضاء إذا نشب أي نزاع أو مظالم تستوجب عرضه على القضاء للفصل فيه.

[229] -. الدستور المصري لسنة 2014، المادة (97)
[230] - الحلو ، ماجد راغب (1986) ، **القانون الدستوري** ، مصر ، دار المطبوعات الجامعية ، ص343 -344 .
[231] - دستور المملكة الأردنية الهاشمية رقم 1952 وتعديلاته – المادة (101) .
[232] - قرار محكمة التمييز الأردنية (حقوق) ، رقم 2011/1105 – هيئة خماسية ، بتاريخ 2011/6/21 ، منشورات مركز عدالة.

ونستنتج مما تقدم أنه على الرغم من أن عمل الإدارة الضريبية هو عمل إداري إلا أنه منح المشرع الصلاحية للأفراد في اللجوء إلى القضاء في الطعن في قرارات الإدارة الضريبية بعد أن يتم استنفاذ الوسائل الإدارية في الطعن في ذلك القرار فقد نص التشريع الضريبي على هذا الحق انطلاقا من المبدأ الدستوري في حق الجميع في اللجوء إلى القضاء ، فقد ذهبت محكمة العدل العليا في قرارا لها أن القوانين التي يرد في بعض النصوص التي تمنع هذه المحكمة من النظر في دعاوى إلغاء القرارت الإدارية الصادرة بموجبها كون ان هذه القرارات تعد من القرارات القطعية وغير خاضعة إلى الطعن حيث تعد دستورية لأنها لا تصادر هذا الحق بشكل مطلق بحيث أنه لا يجوز حرمان الأفراد بصورة مطلقة من حق اللجوء إلى القضاء لأن ذلك فيه مخالفة صريحة للدستور في حرمان الأفراد من حقهم في اللجوء إلى القضاء .[233]

واستنادا إلى ما تقدم يرى الباحث أن حق اللجوء إلى القضاء في المنازعات الضريبية هو حق قانوني يستمد قوته من الدستور بموجب نص المادة (101) [234] ، اما في التشريع العادي فقد نص التشريع الضريبي على حق المكلف في اللجوء الى القضاء والاحتكام اليه في المنازعات التي تنشأ بينه وبين الادارة[235] ، حيث أنه لا يمكن إغفاله أو حرمان المكلف من ممارسة هذا الحق.

ثانيا : حقوق المكلف الدستورية أثناء التقاضي .

توجد هنالك حقوق دستورية للمكلف يجب الاخذ بها وعدم اغفالها اثناء النظر في النزاع الضريبي ومن اهم هذه ك

1- استقلال القضاء

تلعب السلطة القضائية دورا كبيرا في تنظيم الحياة ومجرياتها فيما بين أفراد المجتمع بحيث أنه إذا تم الإعتداء على اي حق من حقوق المواطنين دون وجه حق فإنه يصار إلى قيام دور السلفـ0بر9طة القضائية في رد هذه الحقوق إلى مستحقيها ضمن الإجراءات المنصوص عليها في القوانين والتشريعات ذات العلاقة ، ويشكل استقلال القضاء محورا للعدالة وضمان للحريات .[236]

---

233 - قرار محكمة العدل العليا رقم (71/101) ، مجلة نقابة المحامين الأردنيين العدد (3) لسنة 1971 – ص1201 .
234 - دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1952وتعديلاته، المادة 101\1.
235 - قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 ، المادة 42\1.
236 - دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1952 وتعديلاته ، المادة 97.

فلا يقصد باستقلال القضاء هو استقلاله عن السلطات الأخرى في الدولة وإنما هو القضاء نفسه الذي يستقل من حيث الفصل في الخصومة وإنزال العقوبات على الخارجين عن حكم القانون ويقصد أيضا باستقلال القضاء هو عدم خضوع القضاه لأي سلطة إلا للقانون فقط ذلك يتجسد في استقلال القضاء ، فلا يجوز لأي جهة التدخل في عمل السلطة القضائية.[237]

ان أول مادة في الفصل السابع والمتعلقة بالسلطة القضائية تكلمت عن استقلال القضاء بحيث ذكرت نص المادة (97) إلى أن " القضاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون" .[238]

يرى الباحث أن هذا النص أشار إلى أن السلطان الوحيد على السلطة القضائية بصرف النظر عن طبيعة عمل هذه السلطة سواء كان نظاميا أم شرعيا أم محاكم خاصة فإن نص القانون وحده هو الذي يحتكم إليه وتطبيق أحكامه وعدا ذلك فليس له تأثير على عمل السلطة القضائية .

ولقد أصدرت محكمة الإستئناف قرارا صادرا عنها يعد من أروع القرارات في الحديث عن استقلالية القضاء وعدم التدخل في شؤونه بحيث ذهبت في قرارها أن السلطة القضائية هي سلطة مستقلة عن غيرها من السلطات وهي على قدم المساواة مع غيرها من السلطات بحيث أن مصدر السلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية هو الدستور وعليه فلا يجوز أن تعلو سلطة على الأخرى فلا يحق للسلطة التشريعية أو التنفيذية أن تضع قانون مخالف للدستور ومن ثم تجبر السلطة القضائية على تطبيقه، ويعد امتناع المحاكم عن تطبيق القانون المخالف للدستور هو موقف يدل على نزاهة القضاء واستقلاله لأن تطبيق النص المخالف فيه موافقة على الاعتداء على نص الدستور[239].

وبما أن محكمة بداية الضريبة واستئناف الضريبة هي إحدى صور المحاكم الخاصة التي يتم تعيين قضاتها عن طريق المعهد القضائي فإن ما يخضع إليه القضاء من استقلالية وحيادية وشفافية تخضع له محكمة بداية الضريبة والاستئناف .[240]

أن استقلال القضاء والقضاة لا يتأثر في طبيعة القانون المطبق فلقد أشارت نص المادة (54) من قانون ضريبة الدخل بأنه يتوجب على المحكمة – محكمة بداية الضريبة واستئناف الضريبة – أن تطبق الأصول المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات الجزائية والمدنية بشكل لا

[237] - أبو زيد – محمد عبد الحميد (2003) ،**توازن السلطات ورقابتها** ، مرجع سابق، ص334 .
[238] - دستور المملة الأردنية الهاشمية 1952 وتعديلاته – المادة (97) .
[239] - قرار محكمة الإستئناف رقم 2010/36823 – هيئة ثلاثية – بتاريخ 2010/10/19 – منشورات الشبكة القانونية .
[240] - العماوي ، **التنظيم السياسي والنظام الدستوري** ، مرجع سابق ، ص 309310.

يتعارض مع أحكام قانون ضريبة الدخل ،[241] ويعد هذا النص دليلا على أن الأصول والإجراءات المتبعة في محاكم بداية الضريبة هي إجراءات قانونية بحيث أن القضاة يحتكمون فيها إلى النصوص القانونية ولا سلطان عليهم الا للقانون .

2- علانية الجلسات

تعد علانية المحاكمة من الحقوق المقدسة التي كفلتها المنظمات الدولية والدساتير الوطنية بحيث يقصد بعلانية الجلسات أن يتم فتح أبواب المحاكمة لحضور جلسات المحاكمة عند مثول اطراف النزاع أمام المحكمة فيحق لكل انسان أن يحضر المحاكمة دون قيد أو شرط ما لم يكن خلاف ذلك فيه اخلال في النظام العام ، فالأصل أن جلسات المحاكمة علنية يرتادها الجمهور دون تمييز حسب طبيعة المكان والهدف من علانية الجلسات تحقيق حسن سير العدالة واحترام حقوق الخصوم ويشترط أيضا لصحة الحكم القضائي أن يصدر بعد المداولة القانونية وأن ينطق بها علنا وإلا كان الحكم باطلا .[242]

ولقد نص الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لسنة (1948) والتي جاءت على أنه " لكل إنسان الحق في أن تنظر قضيته أمام محكمة مستقلة نزيهة نظرا عادلا وعلنا" ولقد نصت الفقرة (2) أيضا على أنه يحق للمحكمة في حالات استثنائية تقتضيها العدالة أن تتجاوز هذا المبدأ و تذهب إلى عقد الجلسات بسرية ، واستنادا إلى هذا النص نجد أن علانية الجلسة هو من الحقوق التي تخرج عن كونها حقوق وطنية فحسب بل إنها تعد حقوق دولية معترف بها لدى جميع الدول وأن الأصل علانية الجلسة والإستثناء عليها هي سرية الجلسات إذا كانت المصلحة العامة تقتضي ذلك.[243]

أما في الدستور الأردني فقد نصت المادة (3/101) إلى أن "جلسات المحاكم علنية إلا إذا قررت المحكمة أن تكون سرية مراعاة للنظام العام أو محافظة على الآداب وفي جميع الأحوال يكون النطق بالحكم في جلسة علنية".[244]

ونجد ان الدستور الأردني أقر مبدأ علانية الجلسات أسوة بالتشريعات المقارنة وبين أن الأصل العلانية في الجلسات واستثناءا على ذلك الأصل هو السرية إذا اقتضت المصلحة العامة والآداب عقد الجلسة بسرية وفي نهاية المحاكمة يتوجب صدور الحكم بعلنية بغض النظر عن طبيعة جلسات المحاكمة المتعلقة بذلك الحكم .

---

[241] - قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 – المادة (54) .

[242] - نجم ، محمد صبحي ،(2005)، **حق المتهم أو الظنين في محاكمة عادلة في قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني** ، دراسات علوم الشريعة والقانون ، المجلد (32) ، العدد (1) ، ص131-132 .

[243] - الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لعام 1948 ، المادة (10) ، منشور على www.un.org

[244] - دستور المملكة الأرؤدنية الهاشمية لعام 1952 وتعديلاته – المادة(3/101) .

ويمكن قياس ذلك على قانون ضريبة الدخل بحيث أنه وبعد التعديل الأخير فقد ذهب قانون ضريبة الدخل النص على أن جلسات المحكمة تنعقد بصورة علنية بحيث أشارت نص المادة 4/ه على أن "تجري المحاكمة لدى المحكمة بصورة علنية إلا إذا قررت المحكمة خلاف ذلك".[245]

و أن هذا النص أكد على علنية الجلسات والمحاكمة في الدعاوى الضريبية على الرغم من أن النص السابق في قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاتة قد اشار إلى أن المحاكمة تجري بصورة غير علنية[246]، فعلى الرغم من وجود التبريرات القانونية إلى انعقاد الجلسات بصورة غير علنية إلا أن ذلك لا يحول دون انصياغ النص القانوني إلى القواعد الدستورية فنص المادة (103) من الدستور جاء واضحا في الجلسات العلنية في انعقادها وفي حال وجود مبرر قانوني تنعقد بسرية .[247]

و أن في انعقاد جلسات المحاكم بصورة علنية في الدعاوي الضريبية لا يشكل أي ضرر أو إخلال في النظام العام والأداب العامة بل على العكس فأنه يؤكد مبدأ العدالة القضائية ويخلق نوع من الرقابة على الأعمال القضائية لان مايتم في العلن وأمام الملأ يمنح الثقة في عدالة المحكمة وشفافيتها [248].

واستنادا إلى ماسبق يرى الباحث أن حق التقاضي بما يحتوي في طياته من حقوق من حيث الأستقلالية في الفصل في الدعوى الضريبية والعلنية في نظر الدعوى بما يتحقق من خلاله العدالة القضائية أنه أمر دستوري يتوجب على المشرع الضريبي عند صياغته للقاعده القانونية الضريبية التقيد به وعدم إغفاله لأن الخروج عن هذا الأمر لأن من شأنه أن يخل في المبادئ القانونية الأساسية في تنظيم التشريع الضريبي و أن ما يقره الدستور من حقوق لا يمكن للتشريع الضريبي تجاوزها او اغفالها وان النص على هذه الحقوق في التشريع الضريبي لا يعد اقرار بها وانما تكشف عن هذه الحقوق بحيث يحق للمكلف التمسك بهذه الحقوق اتجاه المشرع الضريبي والتقدم بالدفع بعدم دستورية النصوص التي تخالف هذه المبادئ الدستورية ، وبذات الوقت لا يمكن اغفال الحقوق الذي وضعها التشريع الضريبي للمكلف أثناء النظر في الدعوة الضريبية بحيث تعد هذه الحقوق ضمانة له في مواجهة السلطة القضائية، لذلك سيقوم الباحث في شرح هذه الضمانات التشريعية في المطلب الثاني من هذا المبحث .

الفرع الثاني : الضمانات القانونية عند اللجوء الى القضاء

[245] - قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 – المادة (42/ه)

[246] قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 في المادة (34\ب\1)

[247] -الدستور الاردني لسنة 1952 وتعديلاته ، المادة 103.

[248] -المرصفاوي ، حسن صادق(1973) ،**ضمانات المحاكمة في التشريعات العربية** ، الاسكندرية ، قسم البحوث والدراسات القانونية ، مطبعة مركز الاسكندرية ، ص 9 ومابعدها.

أقر قانون ضريبة الدخل مجموعة من الضمانات التي يحق للمكلف التمسك بها قبل و أثناء لجوئه إلى القضاء في المجال الضريبي ولعل أهم هذه الضمانات التي تتجسد في حق المكلف في الأعتراض على تقدير المقدر أو في إقامة الدعوى مواجها فيها الدائرة الضريبية حول التقدير الذي أقرته الأدارة على المكلف.

لذى سيقوم الباحث في تفصيل هذه الضمانات والحديث عنهما في هذا الفرع بحيث تعد هذه الضمانات من أهم صور الطعن والدفاع المثارة من قبل المكلف بموجب النص القانوني الذي منحه إياه قانون ضريبة الدخل الأردني .

اولا:حق المكلف بالأعتراض

لقد ذهبت معظم القوانين في الدول المجاورة إلى منح المكلف حق الأعترض على التقدير الضريبي الصادر عن الدائرة بحقه ففي مصر فقد نصت المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة الحالي المتعلق بإختصاصات محاكم مجلس الدولة إلى أن الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقا للقانون الذي ينطم كيفية نظر هذه المنازعات امام مجلس الدولة ، واستنادا إلى ذلك فإنه يكون اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء اداري لجميع الطعون المتعلقة بالقرارات الأدارية النهائية الصادرة في منازعات الضرائب والرسوم [249].

ونجد أن المحكمة الإدارية العليا فصلت في موضوع قضية متعلق في الضرائب والرسوم أن الإختصاص ينعقد إلى محاكم مجلس الدولة دون المحاكم العادية لأن المشرع لم يكلف القضاء العادي في النظر في الدعاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم.[250]

وعليه فنجد أن التشريع المصري منح الطعون المتعلقة في الضرائب والرسوم الصبغة الإدارية الأمر الذي يمكن من خلاله التقدم بالإعتراض والطعن وجميع أوجه صور الطعن الممنوحة في القرار الإداري .

أما في الأردن فقد نص المشرع في المجال الضريبي صراحة على حق المكلف في الإعتراض على ما يحرره مأمور التقدير في كشفه الضريبي بحق المكلف ، ويقصد بالإعتراض هو التظلم

---

[249] - عبدالله ،عبد الغني بسيوني(1966)، **القضاء الإداري** ،مصر ،منشأة المعارف بالأسكندرية ،ص289.
[250] - المرجع السابق ، ص292-293 .

الوجوبي لدى مقدر ضريبة الدخل على قرار التقدير الصادر عنه الذي مر بجميع مراحله وتم تبليغه للمعترض بهدف إعادة النظر بقراره نظرا لوجود أسباب قانونية أو موضوعيه للطعن .[251]

فقد نصت المادة (33/ب) من قانون ضريبة الدخل على أنه "يجوز للمكلف الإعتراض لدى هيئة الإعتراض على قرار التقدير الصادر بمقتضى البند (2) من الفقرة (ب) من المادة (29) من هذا القانون أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (31) من هذا القانون خلال مدة لا تزيد على (30) يوم من تاريخ تبليغه القرار .[252]

وبذلك نجد أن حق المكلف في الإعتراض على الكشف المعد من قبل مأمور التقدير هو حق تشريعي كفله القانون ومكن المكلف من اللجوء إليه ، وذلك بعد قيام المقدر في إعداد الكشف و يستدعي المكلف لمناقشة التقدير معه فإذا رفض المكلف أي تعديل أو ما حرره المقدر فإنه يحق له الإعتراض على ما أحدثه وذلك بموجب نص المادة (33/ب) بحيث يمكنه الإعتراض كليا أو جزئيا على الكشف المقدم من قبل المقدر .[253]

والأصل هو أن يتم الإعتراض على القرار الذي يصدر من مأمور التقدير في حق المكلف ضمن الشروط التي أشار اليها القانون، إلا أنه يوجد استثناء على حق الاعتراض بحيث توجد هنالك بعض القرارات التي لا يجوز الإعتراض عليها وهي :

أ- قرار التقدير الضريبي استنادا إلى احكام المادة (29/أ) (قبول الكشف المقدم) .

ب- قرار التقدير الضريبي استنادا إلى أحكام المادة (29/أ/1) التعديل بالموافقة .

ج- قرار الموظف المناب عن وزير المالية ويخضع للإستئناف مباشرة وليس للاعتراض.

د- قرار التقدير الضريبي وفق أحكام المادة (30) إذا تم بموافقة المكلف .

ه- قرار التقدير بتصحيح الأخطاء الكتابية والحسابية وفق أحكام المادة (35) .[254]

ويرى الباحث أن الحالات المذكورة أعلاه هي خروج عن الأصل في حق الإعتراض بحيث لا يجوز للمكلف التمسك بحقه في الإعتراض في هذه القرارات وإذا قام بالإعتراض عليها فإن اعتراضه يرد شكلا لإنعدام محله بنص القانون .

---

[251] - المحاميد – موفق (2001) ، **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل** ، الأردن ، دار الثقافة للنشر ، ص104 .

[252] - قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة (2014) – المادة (33/ب) .

[253] - صالح ، نائل (1986) ، **ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها** ، عمان ، الجامعه الأردنية ، ص121 .

[254] - المحاميد – **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل** – مرجع سابق – ص106 .

وفي واقع التطبيق العملي نجد أن هنالك أثر كبير للإعتراض حول عدول الإدارة عن التقدير الضريبي على المكلفين ومن الأمثلة على هذه التطبيقات:

- مسجل يصدر بحقه قرارا بتقدير مبيعاته ومقدار الضريبة المستحقة عليه عن فترات معينة وتخلف هذا المسجل عن تقديم الإقرارات الضريبية المتوجب عليه تقديمها ضمن المهلة القانونية وقد تبلغ المسجل قرار التقدير الصادر بحقه سندا لأحكام المادة (16/د/1) من قانون ضريبة المبيعات وعلى ضوئه قام المسجل بتسجيل اعتراضه لدى الدائرة على قرار التقدير يطالب فيه بإلغاء قراراته وإلغاء قرار التقدير وتم قبول اعتراضه واستكمل الإجراءات المتعلقة بالإعتراض في تقديم الإقرارات الضريبية عن الفترة المقدرة ضمن المهلة القانونية المحددة وبعد ذلك قامت الدائرة بقبول هذه الإقرارات الضريبية عن إدخاله في حسابه واعتبار أن هذه الإقرارات صحيحة ومعتبرة في حساب المسجل على الرغم من تقصير المسجل وعدم تقديمه هذه الإقرارات ضمن المدة المحددة .[255]

- لقد منحت المادة (53) من قانون ضريبة الدخل مأمور التقدير أن يقوم بالتقدير على حسب علمه ودرايته في إعداد كشف الإقرار الضريبي بحق المكلف الذي لم يقدم النموذج المقدر أو التفصيلات الضريبية في إقراره ، وعند قيام المكلف في الإعتراض على التقدير الذي أجراه المأمور وبين فيه أقواله التي استعملها المأمور وقائع معينة بمقدار دخله وبما يستحقه من تنزيلات وإعفاءات ،[256] فجاءت محكمة التمييز بأنه يتوجب على مأمور التقدير عند البت في الإعتراض أن يرد على هذه الوقائع ردا وافيا يبين فيه مقدار دخل المكلف غير الصافي ويحدد فيه النفقات التي تكبدها في سبيل إنتاج الدخل والنفقات التي استبعدها حتى يتسنى للمحكمة مراقبة ذلك.[257]

وبذلك نصل إلى أن الإعتراض ليس مجرد طريقة من طرق الطعن في مرحلة تصديق التقدير في حق المكلف بل يعد الإعتراض إجراء شكلي يتوجب على المكلف اللجوء إليه خلال المدة القانونية وضمن الأوضاع الشكلية المنصوص عليها وإلا فإنه لا يحق للمكلف اللجوء إلى القضاء في مرحلة الإستئناف إذا لم يتقدم بالإعتراض أمام هيئة الإعتراض بحيث جاء قرار محكمة التمييز

---

[255] - الضمور ، قاسم عبد الحميد (2005) ، **المستشار في المستشار في قانون ضريبة الدخل المعدل** ،الطبعة الاولى،عمان،دار وائل للنشر ص178 .

[255] - المحاميد ، **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل** ، مرجع سابق ، ص128-129 .

[256] - قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة 53.

[257] - معبدي ،شوقي،(1996)، **المستشار في قانون ضريبة الدخل المعدل** ،بلا ناشر وسنة نشر،ص 178.

رقم (85/168) والذي جاء فيه (إذا لجأ المميز الى الإستئناف قبل الإعتراض على قرار المأمور فإن الحكم برد استئنافه شكلا يكون متفقا مع أحكام القانون لأن المكلف يجب أن يسلك طريق الإعتراض قبل اللجوء إلى الطعن استئنافا .[258]

إلا أن السؤال الذي لابد من طرحه إذا صدر قرار هيئة الإعتراض وتبين أن هذا القرار مجحف بحق المكلف فهل يتوجب عليه اللجوء إلى محكمة الإستئناف والطعن في تقدير مأمور التقدير أم أنه يحق له اتخاذ مسلك آخر غير محكمة استئناف الضريبة؟

لقد أوجد قانون ضريبة الدخل طريقة لإعادة النظر في تقدير مأمور التقدير أو في القرار الصادر عن هيئة الإعتراض بعد ان يتقدم المعترض بإعتراضه بحيث نصت المادة (34) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 على أنه " أن يقرر إعادة النظر في قرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري أو القرار الصادر عن هيئة الإعتراض وبعد ان يتيح المدير أو من يفوضه فرصة لسماع أقواله في قضيته ".[259]

واستنادا إلى هذا النص فإنه يتم منح المكلف الحق في التقدم بطلب إلى وزير المالية أو المفوض من قبله في إعادة النظر في تقدير مأمور التقدير وبمجرد استلامهم الملف لهم مطلق الحرية في إجراء التحقيقات الضرورية وإصدار القرارات المناسبة ،والقيد الوحيد الذي وضعه المشرع لتحقيق هذه الحاله هو أنه يحق للمكلف التقدم بطلب في إعادة النظر في التقدير والسعي إلى تخفيضه وذلك في حالات محددة هي :

أ- لغايات تصحيح الأخطاء الحسابية .

ب- لغايات تعديل الإعفاءات الشخصية والعائلية والجامعية .

ج- وفي الأحوال التي لا تزيد الضريبة المستحقة عن 200 دينار قبل إجراء أي تقاص.[260]

وقد ذهب الفقهاء إلى تسمية هذه الصورة من الطلب بالإستئناف الإداري لأنه يقدم أمام جهة إدارية للطعن في القرار الصادر عن مأمور التقدير أو عن هيئة الإعتراض وهو يعد بمثابة طعن مقدم في المحاكم الدرجة الأولى فإنه لا يحق للمكلف الطعن عن طريق الإستئناف الإداري إذا تم نظر التقدير أمام الجهات القضائية .[261]

---

[258] - المحاميد – **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل** – مرجع سابق – ص104 .

[259] - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 – المادة (34/أ) .

[260] -صالح – **ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها** – مرجع سابق – ص123-124 .

[261] - المحاميد – **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل** – مرجع سابق – ص107-108 .

وتأسيسا لما تقدم يرى الباحث ان قانون ضريبة الدخل منح المكلف وسائل الطعن الإداري بصور متعددة بحيث يمكنه من خلالها إعادة النظر في التقدير الموجه بحقه على الرغم من أن القانون ذاته منحه الطعن أمام الجهات القضائية إلا أن قيامه باللجوء إلى الإدارة أمرا ضمني يتوجب عليه القيام به واللجوء إليها وكذلك نجد أن قانون الضريبة استحدث ما يعرف بالإستئناف الإداري الذي يتوجب عليه إتخاذه واللجوء إليه .

ثانيا: حق المكلف في اللجوء إلى القضاء

بعد الحديث عن حق المكلف في الإعتراض وبيان السند القانوني في تمتع المكلف في هذا الحق وبيان الشروط الواجب توافرها حتى يمارس المكلف هذا الحق ، فيتوجب الحديث عن حق المكلف في اللجوء إلى القضاء الضريبي بحيث أشار القانون صراحة على حق المكلف في اللجوء إلى القضاء وذلك أمام محكمة بداية واستئناف الضريبة ومحكمة التمييز ، وتأسيسا على ما تقدم فإن الباحث سيقوم في الحديث عن أهم الضمانات التي منحها قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 للمكلف بممارسة حقه في اللجوء إلى القضاء الضريبي وعرض مظلمته على السلطة القضائية وكيفية استفادة المكلف من هذا الحق والتمتع به أمام السلطة القضائية بما تتضمنه من درجات في نظر النزاع في المراحل الاتية:[262]

<u>المرحلة الاولى: حق المكلف بالتقاضي أمام محكمة الدرجة الاولى</u>

لقد نص قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 على طريقة تشكيل محكمة بداية الضريبة بحيث تؤلف هذه المحكمة من رئيس وعدد من القضاة الذين يتم تعيينهم من قبل المجلس القضائي وأن القانون عهد في تشكيل هذه المحكمة الى المجلس القضائي بحيث تعد محكمة بداية الضريبة هي بمثابة محاكم الدرجة الأولى في مجال القضاء الضريبي.[263]

فهي على خلاف المحاكم النظامية التي ذهبت إلى تقسيم محاكم الدرجة الأولى إلى فئتين من المحاكم وهما محكمة بداية ومحكمة صلح حيث يعتمد في التقسيم على قيمة الدعوى أو نوع الدعوى حتى ينعقد اختصاص المحكمة وتكون صاحبة الولاية في النظر في الدعوى.[264]

أما في القضايا الضريبية حيث أن محكمة بداية الضريبة هي المختصة في النظر في الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضى نصوص قانون

---

[262] - ابونصاروالمشاعلة و الشهوان،محمدومحفوظ وفراس،(1996)،**الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق** ،الطبعة الاولى ، عمان ، المكتبة الوطنية ، ص 250.

[263] - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 ، المادة (42/أ) .

[264] -الكيلاني ، محمود محمد،(2012)،**اصول المحاكمات والمرافعات المدنية** ،الطبعة الاولى ، عمان ، دار الثقافة ، ص 36.

ضريبة الدخل ، بحيث نجد أن قانون ضريبة الدخل منح الإختصاص لمحكمة بداية الضريبة بغض النظر عن قيمة أو موضوع الدعوى المقامة أمام المحكمة .[265]

وحدد قانون ضريبة الدخل الأردني بعض المواضيع التي تنظرها محكمة بداية الضريبة بحيث أن هذا التحديد جاء على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر ذلك بحدود ما جاء في النص حيث ورد في نص المادة "بما في ذلك ما يلي" وهذه المواضيع هي :

"1- الدعاوى المتاحة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الإعتراض وفق أحكام الفقرة (و) والبد(2) من الفقرة (ز) من المادة (33) من هذا القانون .

2- القرارات المعدلة لقرارات التدقيق أو لقرارات التقدير الإداري أو للقرارات الصادرة عن هيئة الإعتراض والقابلة للطعن وفق أحكام هذا القانون .

3- الجرائم التي ترتكب خلافا لأحكام هذا القانون .

4- طلبات الحجز التحفظي والمنع من السفر ."[266]

لقد حدد قانون ضريبة الدخل كيفية انعقاد الجلسات في القضايا التي تنظرها محكمة الضريبة بحيث تنعقد من قاضي منفرد فتنعقد في عمان أو اي مكان آخر يتم تحديده،ويتم النظر تدقيقا في الدعاوى الجزائية والحقوقية التي لا تزيد عن ثلاثين ألف دينار ما لم ترى المحكمة خلاف ذلك بحيث إذا دعت الضرورة إلى رؤية الدعوى مرافعة أجاز القانون لها ذلك ويتم النظر في الدعاوى المرفوعة أمامها بصورة علنية ومستعجلة .[267]

وأخيرا لابد من الإشارة إلى الصلاحية الممنوحة لمحكمة بداية الضريبة في نص المادة (45) من قانون ضريبة الدخل بحيث منحت الصلاحية لمحكمة بداية الضريبة الحق في تأجيل النظر في الدعوى بعد قبولها شكلا وذلك من أجل منح الطرفين الفرصة في حلها والوصول إلى إتفاق فيما بينهم ويشترط لممارسة المحكمة لهذه الصلاحية ما يلي :

1- القبول الشكلي للدعوى .

2- أن لا تزيد مدة التأجيل عن ستين يوم .

---

[265] - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014،المادة 42\أ.

[266] - المرجع السابق .

[267] - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 ، المادة (42/ج/د/ه) .

وإذا لم يتم إجراء المصالحة فإنه يصار إلى النظر في الدعوى وتقديم البينات والرد عليها حسب الأصول القانونية المنصوص عليها .[268]

أن قانون ضريبة الدخل الأردني منح المحكمة الولاية في النظر في الدعاوى التي من إختصاص محكمة الإستئناف في قضايا ضريبة الدخل في ضوء القانون القديم رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته.[269]

وجاء قانون ضريبة الدخل الأردني بعد أن نص على الإجراءات الخاصة في نظر الدعوى أمام هذه المحكمة فإنه لا بد أن يحتكم إلى أصول المحاكمات الجزائية والمدنية بشكل لايتعارض مع احكام هذا القانون كونه يعد الأصل العام في الإجراءات في نظر الدعوى ، مقتفيا في ذلك ماجاءت به القوانين الأخرى للمحاكم الخاصة .[270]

ويرى الباحث ان محكمة بداية الضريبة هي محكمة تنظر في جميع الأمور والدعاوى والنزاعات المتعلقة بالضريبة فهي من المحاكم الخاصة التي نص عليها الدستور ذات ولاية في النظر في الدعاوى المشار اليها بموجب نص المادة (42) من قانون ضريبة الدخل الاردني وفق الأصول والإجراءات المنصوص عليها في القانون ذاته بحيث يعد قانون ضريبة الدخل هو الأساس القانوني في منح المكلف الحق في الدفاع عن نفسه وتقديم ما بحوزته من بينات قانونية ذات قيمة ووزن عند الفصل والنظر في النزاع الضريبي حقوقيا كان أم جزائيا .

المرحلة الثانية: حق المكلف في التقاضي أمام محاكم الدرجة الثانية

تعد محكمة الإستئناف من محاكم الدرجة الثانية بحيث أنه يتم اللجوء إليها إذا غفلت محاكم الدرجة الأولى التطرق إلى بينة أو نقطة قانونية أثناء النظر في الدعوى أمام محاكم الدرجة الأولى .[271]

ونجد أن قانون ضريبة الدخل تحدث عن وجود محكمة استئناف الضريبة وعالج القانون طريقة تشكيلها وطبيعة عملها وكيفية مثول المكلفين أمامها.[272]

---

[268] - قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014، المادة (45).
[269] - المرجع السابق ، المادة (46/ه) .
[270] - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 ، المادة (54) .
[271] - نجم،محمد صبحي،(1998)،**قانون اصول المحاكمات الجزائية الاردني** ،مرجع سابق، ص 511.
[272] - المرجع السابق.

بحيث نصت المادة (42) الفقرة (ب) أنه تنشأ محكمة استئناف الضريبة وتؤلف من رئيس وعدد من القضاة لا تقل درجتهم عن الدرجة الرابعة، يعينهم المجلس القضائي بحيث أنه ترك أمر تعيين القضاة إلى المجلس القضائي بحيث أنه هو المرجعية في تحديد أجهزة الجهاز القضائي في المملكة ويسري ذلك على القانون الضريبي أيضا.[273]

تنعقد محكمة استئناف الضريبة من هيئة بحيث أن المحكمة تنظر في الدعاوى من قبل هيئة مكونة من ثلاث قضاة على الأقل و أن القرارت تصدر في محكمة استئناف الضريبة بالإجماع أو بالأكثرية ويقصد بالأكثرية هنا هي قاضيان على الأقل ، وتعقد المحكمة جلساتها في مدينة عمان أو أي منطقة أخرى تراها المحكمة مناسبة لأن تعقد جلساتها فيها .[274]

وإن قانون ضريبة الدخل الأردني قد أشار إلى كيفية نظر محكمة الإستئناف في الدعاوى المقامة أمامها بحيث أنه يتم اللجوء إلى محكمة الإستئناف من قبل المكلف خلال ثلاثين يوم من تاريخ صدور الحكم من محكمة بداية الضريبة إذا كان وجاهيا أو من اليوم التالي لتاريخ تبليغ الحكم إذا لم يكن وجاهيا وسندا لنص المادة (47) فإن جميع القرارات التي تصدر عن محكمة بداية الضريبة تصلح لأن تكون موضوع الدعوى أمام محكمة استئناف الضريبة .[275]

ولقد وضحت نص المادة (47/ج) من قانون ضريبة الدخل بأنه يتوجب على المكلف تقديم لائحة الإستئناف إلى محكمة بداية الضريبة التي يقيم المكلف في منطقتها بحيث يتوجب على المكلف دفع الرسوم المستحقة على لائحة الإستئناف بحيث تدفع إلى صندوق المحكمة ،واوجد القانون مجموعة ةمن الشروط الشكلية التي يجب توافرها لقبول الاستئناف شكلا[276].[277]

ومن الامثلة العملية لقرارات محكمة الاستئناف :

-"جاء قرار محمة الاستئناف القاضي بفسخ قرار مقدر ضريبة الدخل وتثبيت دخل المستأنف للسنة (1999)وفقا لما جاء بكشف التقدير الذاتي المقدم من المستأنف ومحاسبته وفقا لما ورد فيه وتضمين المستأنف ضده الرسوم والمصاريف ومبلغ (250) دينار بدل اتعاب محاماة".[278]

- "القرار الصادر عن محكمة استئاف الضريبة على القرار الصادر عن محكمة بداية الضريبة والقاضي بإلغاء القرار الطعين واعادة الملف الضريبي ليهيئة الاعتراض لقبول الاعتراض شكلا

---

[273] - قانون ضريبة الدخل الأردني (34) لسنة 2014 ،المادة (42/ب) .

[274] - المرجع السابق ، المادة(3/2/42) .

[275] - المرجع السابق ، المادة (47) .

[276] - قانون ضريبة الدخل الأردني (34) لسنة2014 ، المادة (47/ج)

[277] - نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة 2011 ، المادة (6/أ) .

[278] - قرار محكمة الاستئناف الضريبية رقم (2012\705)حقوق الصادر بتاريخ 2013\2\11، مجلة نقابة المحامين ،العدد 1و2و3 لسنة 2014 ، ص 220.

ونظره موضوعا واجراء المقتضى القانوني وتضمين المدعى عليه الرسوم والمصاريف والنفقات واتعاب المحاماه ،فقامت محكمة الاستئناف في فسخ القرار المستأنف ورد دعوى المستأنف ضده -المدعي – مع تضمينه الرسوم والمصاريف واتعاب المحاماه على مرحلتي التقاضي".[279]

وبذلك يرى الباحث أن قانون ضريبة الدخل الأردني قد نص على حق المكلف في استئناف الأحكام الصادرة عن محكمة بداية الضريبة بحيث أنه تعد محكمة الإستئناف هي محكمة الدرجة الثانية التي يحق للمكلف الرجوع إليها لمراجعة القرار الصادر عن محكمة بداية الضريبة وتقديم ما حرم من تقديمه أمام محكمة بداية الضريبة ونجد في التطبيق العملي ان هنالك قيمة قانونية لقرارات محكمة الاستئناف وانها تتمتع بصلاحيات فسخ او تصديق القرارت حسب الاوضاع القانونية للقرار المستأنف امامها .

المرحلة الثالثة : التقاضي امام محكمة التمييز

يعد التميز احدى طرق الطعن في الاحكام الصادرة عن محكمتي الدرجة الاولى ومحكمة الاستئناف ،وتعتبر محكمة التميز هي اعلى محكمة في المملكة الاردنية الهاشمية بحيث تقوم بمراقبة المحاكم من حيث قيامها بتطبيق القانون على وقائع الدعاوي التي تنظر امامها .[280]

ولقد نص قانون ضريبة الدخل الاردني على انه بأمكان المكلف اللجوء الى محكمة التميز كوسيلة للطعن ،حيث انها تختص محكمة التمييز في النظر بالطعون المتعلقة بالأحكام الصادرة عن محكمة استئناف الضريبة فيعد التمييز حقا للمكلف والإدارة في اللجوء إليه بحيث أنه يتوجب على المميز أن يتقدم بالتمييز خلال ثلاثين يوم من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم إذا كان وجاهيا أو من تاريخ تبليغه إذا كان بمثابة الوجاهي من محكمة الإستئناف بحيث أنه يتوجب على المميز التقدم بتمييزه خلال المدة القانونية المحددة بموجب نص القانون .[281]

وأود الإشارة إلى أن الطعن بالتمييز يقتصر على القرار التي يتجاوز فيها ضريبة الدخل المقدرة من المقدر او الوزير أو الموظف أو المفوض من قبله عن ألف دينار قبل إجراء أي تقاص بحيث ان الأحكام التي تصدر عن محكمة الإستئناف والتي تقل عن ألف دينار فإنها تعد نهائية .[282]

---

[279] - قرار محكمة الاستئناف الضريبة ،القرار في القضية رقم (262\2012) بتاريخ 21\5\2012 المرجع السابق ،ص 309-312.

[280] - شوشاري، (2002)، **الوافي في شرح قانون اصول محاكمات مدنية** ، الطبعة الاولى ، عمان ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، ص 388.

[281] - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 ، المادة (48) .

[282] - المحاميد ، **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل** ، مرجع سابق – ص112.

إلا أن هنالك حالة استثنائية بحيث يجوز الطعن بالتمييز في القرارات التي تقل عن ألف دينار وذلك خلال بالإذن بالتمييز صادر عن محكمة استئناف ضريبة الدخل أو رئيس محكمة التمييز .[283]

وتنظر محكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل المنظوة أمامها تدقيقا وبعد النظر في الدعوى فإنها تصدر قرارها إما بنقض القرار المميز أو تأييده أو إعادة القضية إلى محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل وفق الصلاحيات المعطاه لها بموجب القوانين المعمول بها وتوجد هنالك شروط شكلية يتوجب توافرها في التميز المقدم من المميز والتي نص عليها القانون .[284] [285]
وبذلك يرى الباحث أن قانون ضريبة الدخل الأردني منح الحق للمكلف والإدارة في الطعن بالتمييز فنجد أن قانون ضريبة الدخل كفل للمكلف الحق في اللجوء إلى القضاء على إختلاف درجاته ضمن الشروط والأوضاع الشكلية المنصوص عليها في هذا القانون.

وأخيرا فلابد من الإشارة إلى ماذهبت إليه المادة (10) من قانون أصول المحاكمات في القضايا الضريبية بحيث أنها إذا أشارت إلى حالة وجود المصالحة إذا توجه أطراف النزاع إلى المصالحة في أي مرحلة من مراحل الدعوى حتى وإن كانت في التمييز بحيث أنه جاءت الجملة مطلقة " أي حالة تكون عليها الدعوى" بحيث أنه يتم إثبات هذه المصالحة في محضر الجلسة ويوقع عليها الطرفين ويتم المصادقة على هذا الحكم وإعتباره حكما قطعيا صادر عنها [286].
ويعتبر هذا النص خروجا عن الأصل وذلك لأن الدعوى العمومية تعد ملكا للمجتمع ولا يجوز التنازل عنها لأنها من (دعاوى الحق العام) بحيث أنه إذا تم التنازل عنها فإنه فيه مخالفة للنظام العام كون هذه الدعوى حق للمجتمع .[287]
وتأسيسا الى ما تقدم يرى الباحث ان التشريع الضريبي منح المكلف الحق في اللجوء الى القضاء والطعن في القرارات الضريبية التي صدرت بحقه فأوجد التشريع الضريبي النصوص القانونية التي تكفل هذا الحق و تضمن للمكلف التمتع به وفق شروط وأوضاع قانونية نص عليها الدستور والمشرع في المجال الضريبي بما يتحقق من خلاله العدالة القانونية وحماية المال العام من التعدي عليه .
ومن الامثلة على قرارات محمكة التميز في المجال الضريبي:

---

[283] - المرجع السابق112-114 .
[284] - المرجع ذاته.
[285] - نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة2010 ، المادة (8) .
[286] - المرجع السابق، المادة (10/أ).
[287] - المحاميد ،**الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل** – مرجع سابق – ص114 .

- "اذا كانت المميزة – طالبة الادخال – تستفيد من دعوى المدعية في الدعوى المنظورة لجود التكافل والتضامن بينهما وفقا لاحكام المادة 15 من قانون اصول المحاكمات المدنية فان طلبها بالتدخل يكون مقبولا دون التقيد بمدة لتقديمه طالما ان الدعوى المطلوب التدخل بها لا زالت منظورة لدى المكمة ولا يسري على طلبها مرور الزمن المحدد بالمادة 208 من قانون محكمة الجمارك ،وان قرار محكمة الجمارك الاستئنافية قد توصلت بقرارها الى خلاف ذلك فيكون هذا السبب واردا على القرار المطعون فيه ويتعين نقضه"،[288] وهنا نجد ان محكمة التميز قامت بفسخ القرار الصار عن محكمة الاستئناف مما يؤكد دور محكمة التميز في ممارسة صلاحياتها في الرقابة وتحقيق العدالة على ما تقوم به محكمة الاستئناف.
- "ان جواب دائرة الضريبة العامة على المبيعات على الاعتراض خارج المدة القانونية وهي مدة ثلاثون يوما من تاريخ تقديم الاعتراض لا يشكل حجة على دائرة الضريبة العامة على المبيعات بما ورد فيه طالما انه ورد بعد مضي المدة المشار اليها كونه باطلا ولا يرتب اي اثر .وحيث خلص القرار المطعون فيه الى منع مطالبة المدعية استنادا لهذا الجواب يكون مخالفا للقانون مما يستوجب النقض" [289]،ونجد ان محكمة التميز لها الكثير من القرارات المتعلقة في المجال الضريبي بحيث تمارس الصلاحيات الممنوحة بموجب النصوص القانونية وتعد وسيلة من وسائل الطعن في القرارت التي تصدر عن محكمة استئناف الضريبة .

ويرى الباحث في نهاية هذا المطلب ان هنالك دور للسلطة القضائية في التشريع الضريبي بحيث تمارس السلطة الرقابة على اعمال الأدارة الضريبية وفتح المجال امام المكلفين في التقدم والطعن في القرارت التي تصدر عن دائرة الضريبة وضمان عدم استعمال الصلاحيات لمنوحة بموجب التشريع بشكل خاطئ يمس بحقوق المكلفين وحرياتهم ،وكذلك يمكن للقضاء احالة النصوص التي يرى عدم دستوريتها الى المحكمة الدستورية ،فأذا رأت المحكمة عدم دستورية هذا القانون فان قانون المحكمة الدستورية اجاز لها الوقف في النظر في ذلك القانون واحالته المحكمة الدستورية للنظر فيه وفق الجرارت التي نص عليها قانون المحكمة الدستورية [290]

[288] -قرار محكمة التميز (حقوق) رقم (416\2014) هيئة عامة الصادر بتاريخ 6\5\2014،مجلة نقابة المحامين ، العدد 4و5و6،لسنة 2014.

[289] - قرار صادر عن محكمة التميز رقم (80\2013)،هيئة عامة، بتاريخ30\7\2013، مجلة نقابة المحامين ،العدد 7و8و9، لسنة 2014.

[290] - قانون المحكمة الدستورية الاردنني لسنة 2012، المادة 11\أ\ب\ج.

الخاتمة

عالج الباحث في هذه الاطروحة فيها التزام المشرع في المبادىء الدستورية عند صياغة نصوص القانون الضريبي فقام الباحث ببيان المقصود بالضمانة وكيفية التمسك بها اتجاه المشرع ودور المعاهدات الدولية كضمانة في مجال التشريع الضريبي والوقوف على اهم المبادئ الدستورية التي نص عليها الدستور المجال الضريبي، وبيان دور السلطة التشريعية في المجال الضريبي من خلال تحديد أهم القواعد القانونية التي يتميز بها التشريع الضريبي وفق ما نصت عليه الماده (111) من الدستور الأردني التي يتوجب على المشرع مراعاتها عند صياغة القواعد القانونية في المجال الضريبي، ومعالجة اهم الضمانات التشريعية في المجال الضريبي ، والوقوف على حدود اختصاص السلطتين التنفيذية والقضائية في مجال التشريع الضريبي من خلال طبيعة عمل كل واحدة منهما ودور صلاحياتها في التشريع الضريبي وكيفية تمسك المكلف بالقواعد الدستورية عند ممارسة كل من السلطتين صلاحياتها وعملها وبيان أوجه الطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية وحقوق المكلف في عرض مظلمته من خلال الإعتراض أو اللجوء إلى القضاء للفصل في مظلمته وبيان إذا كان المكلف محق أم لا بحيث يتم التقاضي على درجتين وفق التنظيم القضائي الاردني.

النتائج :

1- القواعد الدستورية هي من اهم الضمانات التشريعية في الدولة والتي تقيد عمل المشرع في جميع المجالات بما في ذلك المجال الضريبي نظرا للسمو الشكلي والموضوعي للقواعد الدستورية ، فنص الدستور الاردني لسنة 1952 وتعديلاته على اهم المبادئ التي يتوجب مراعاتها في التشريع الضريبي وتعد هذه المبادئ من اهم الضمانات الدستورية في المجال الضريبي التي يتوجب مراعاتها عند صياغة القواعد القانونية .

2- لم ينص الدستور الاردني على القيمة القانونية للمعاهدات الدولية في التنظيم الهرمي القانوني داخل الدولة الا ان الفقه والقضاء عالج هذه المسالة واجمعوا على ان المعاهدات تحتل مرتبة ادنى من الدستور واعلى من التشريع وهي بذلك تعد من الضمانات التشريعية في المجال الضريبي وقد عالجت المعاهدات الكثير من الموضوعات التي تدخل في جوهر اختصاص المشرع الضريبي كالأزدواج الضريبي وغيرها من الموضوعات التي تدخل في جوهر اختصاص المشرع الضريبي.

3- حصر الدستور الاردني فرض الضرائب فقط بالقوانين فلا يجوز فرض اية ضريبة الا بموجب قانون ،فتوجد هنالك مجموعة من القواعد التي يجب على المشرع مراعاتها عند قيام المشرع بصياغة القاعدة القانونية الضريبية ومن اهم هذه القواعد تحديد مطرح وعاء الضريبية وسعرها وكيفية تقديرها وآلية تحصيلها فتعتبر هذه القواعد اساس التشريع الضريبي ،ويعتبر القانون من الضمانات المهمة في المجال الضريبي فلا يمكن اغفال دور القوانين الضريبية بما نصت عليه من نصوص قانونية تحمي حقوق وحريات الافراد من الاعتداء عليها.

4- ان طبيعة العلاقة بين السلطات الثلاث في المملكة الاردنية الهاشمية تقوم على اساس الفصل المرن بين السلطات مع الاخذ بعين الاعتبار عدم اعتداء احدى هذه السلطات على اختصاص الاخرى في الدولة ، وان طبيعة علاقة السلطة التنفيذية والقضائية في المجال الضريبي هي علاقة تعاونية تهدف الى تحقيق المصلحة العامة وحسن تنفيذ وتطبيق القوانين الضريبية على الادارة والمكلفين ،الا ان هذه العلاقة تحاط بمجموعة من الضمانات التي تحكمها وتضبط عمل السلطتين التنفيذية والقضائية فيما يتعلق بالتشريع الضريبي .

التوصيات

بعد قيام الباحث في الفراغ من دراسته فإنه قام على إيراد مجموعة من التوصيات وهي :

1- يوجب الباحث بضرورة تولي التشريع تعريف المقصود بالضمانة الدستورية وبيان القيمة القانونية للمعاهدات الدولية ودورها في تقييد المشرع بما تتضمنه من قواعد قانونية آمرة .

2- ضرورة احترام القواعد الدستورية والأخذ بما جاءت به القواعد الدستورية فمن الناحية العملية نجد أن هنالك خروج عن القواعد الدستورية ومن أهم ذلك :

أ- ضرورة عرض المعاهدات التي تبرمها السلطة التنفيذية على السلطة التشريعية وفق ما نصت عليه المادة (33) من الدستور الأردني فنجد في واقع التطبيق العملي أن السلطة التنفيذية قامت بإبرام معاهدات تمس حقوق الأفراد مثل المعاهدات المتعلقة بالإزدواج الضريبي ولم يتم عرضها على مجلس الأمة .

ب- يوجب الباحث في الإلتزام في القواعد الدستورية وفق ما نصت عليه المادة (111) من الدستور والتي أوجبت على المشرع مراعاة مبدأ التكليف التصاعدي في فرض الضرائب بحيث تعد النسب الثابتة التي نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم (2014/34) للشخص المعنوي بموجب نص المادة (28/ب) من قانون ضريبة الدخل بحيث يعد هذا النص غير دستوري ويتوجب تعديله بما يتفق مع الدستور .

ج- أوجبت نص المادة نص المادة (111) من الدستور قيام السلطة التشريعية بتحديد الوعاء الضريبي ويعد هذا الأمر الإختصاص الأصيل للسلطة التشريعية إلا أنه في واقع التطبيق العملي نجد ان المشرع في قانون ضريبة المبيعات في المادة (14) فقرة (أ) منح مجلس الوزراء تحديد الوعاء الضريبي لحد التسجيل في ضريبة الدخل المبيعات الأمر الذي يرى الباحث ضرورة تعديل هذا النص وتولي السلطة التشريعية ذلك .

د- أن الدستور الأردني لم يأخذ بالأنظمة التفويضية إلا أنه في واقع التطبيق العملي نجد أن السلطة التشريعية قامت بإحالة تنظيم موضوع من جوهر اختصاصها إلى السلطة التنفيذية ومثال ذلك ما جاءت به المادة (3) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (1994/6) بحيث يتوجب تعديل هذا النص بحيث تتولى السلطة التشريعية تحديد السلع الخاضعة للضريبة كون أن تحديد السلع الخاضعة هو اختصاص السلطة التشريعية .

ه- تعديل المادة 2/أ/4 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة2014 وذلك لعدم دستورية هذا النص كونه منح الصلاحية لمجلس الوزراء أيضا في تحديد المؤسسات الخاضعة للضرائب وتحديد الوعاء الضريبي الأمر الذي فيه مخالفة صريحة لما جاءت به نص المادة (111) من الدستور الأردني الذي جعلت تحديد الوعاء الضريبي للسلطة التشريعية.

3- تعديل نص المادة (39/أ) من قانون ضريبة الدخل بحيث منحت مدير دائرة الضريبة الصلاحيات الممنوحة للحاكم الإداري الأمر الذي يعد فيه منح صلاحيات واسعة لمدير دائرة الضريبة والأصل هو أن يتم تقييد هذه الصلاحيات وعدم التوسع بها فيتوجب على المشرع تحديد هذه الصلاحيات بما يتفق مع أحكام الدستور وما يحقق المصلحة العامة .

4- يوصي الباحث بتشكيل لجنة مختصة للنظر في الإعتراض المقدم من المكلف على قرار مقدر دائرة الضريبة بحيث أن الأصل عدم توافر صفة الحاكم والمحكوم في جهة واحدة فلابد من تحديد جهة ادارية مستقلة عن دائرة الضريبة تتولى مهمة النظر في الإعتراض المقدم من المكلف بشفافية ونزاهة .

5- يوصي الباحث بضرورة مراعاة موطن إقامة المكلفين فيما يتعلق بالنزاعات الضريبية بحيث يرى الباحث بضرورة إنشاء أكثر من محكمة تعتمد في أساس توزيعها موطن إقامة المكلفين خصوصا أن قانون ضريبة الدخل لم يورد نص يمنع من إنشاء أي محكمة في أي موطن تراه مناسب وهذا ما جاءت به المادة (42/ج/3).

المراجع

الكتب:

- ابوالخير،احمد عطيه،(2003)**نفاذ المعاهدات الدولية في النظام القانوني الداخلي** ،مصر ،دار النهضة.
- ابوحجيلة،علي رشيد،(2004)،**الرقابة على دستورية القوانين** في **الاردن**،عمان،دائرة المطبوعات والنشر.
- ابوزيد،محمد عبدالحميد،(2003)،**توازن السلطات ورقابتها**،،القاهرة ،جامعة القاهرة.
- ابوزيد،محمد عبد الحميد،(1989)،**سيادة الدستور وضمان تطبيقه**،القاهرة،دار النهضة العربية.
- ابونصار،المشاملة وشهوان،محمد،محفوظ و فراس،(1996)،**الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**،الطبعة الاولى،عمان ، المكتبة الوطنية.
- السيد،رشاد،(2011)،القانون الدولي العام في ثوبه الجديد،عمان،دائرة المكتبة الوطنية.
- الجرف،طعيمه،(1964)،**القانون الاداري** –دراسة مقارنة في تنظيم نشاط الادارة العامة-،القاهرة ،مكتبة القاهرة الحديثة.
- الجندي،غسان،(2005)،**الجماليات البرلمانية في مبادئ القانون الدولي العام (المصادر)**،عمان،دار وائل للنشر.
- الحلو،ماجد راغب،(1995)،**القانون الدستوري**،مصر،دار المطبوعات الجامعية .
- الحياري،عادل،**القانون الدستوري والنظام الدستوري**- دراسة مقارنة- الطبعة الاولى،عمان،دون سنة نشر،دون ناشر.
- الخطيب،نعمان،(1999)،**الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري**،عمان،المكتبة دار الثقافة.
- الدقر،رشيد،(1965)،**علم المالية العامة**،الطبعة الثانية،الجزء الثاني،دمشق،مطبعة جامعة دمشق.
- السيد،محمود صبحي،(2011)**الرقابة على دستورية اللوائح** ،القاهرة،دار النهضة العربية.

- الضمور،قاسم عبد الحميد،(2005)،**المستشار في قانون الضريبة العامة على المبيعات** ،الطبعة الاولى،عمان،دار وائل للنشر.
- الكيلاني،محمود محمد ،(2012)،**اصول المحاكمات والمرافعات المدنية** ،الطبعة الاولى،عمان، دار الثقافة.
- الطماوي،سليمان،(1966)،**النظرية العامة للقرارت الإدارية** –دراسة مقارنة- ،الطبعة الثالثة،مصر،دار الفكر العربي.
- الطهراوي،هاني،(2006)،**النظم السياسية القانون الدستوري**،عمان،دار الثقافة.
- الغويري،احمد،(1997)**القضاء الاداري الاردني** –قضاء الالغاء وقضاء التعويض- ،الطبعة الاولى،الاردن،دون ناشر.
- العلي،عادل فليح،(2007)،**المالية العامة والتشريع الضريبي**،الطبعة الاولى،عمان ،دار الحامد للنشر والتوزيع.
- العماوي،مصطفى صالح،(2009)،**التنظيم السياسي و النظام الدستوري**،عمان،دار الثقافة.
- القهوجي،علي عبد القادر،(1997)**المعاهدات الدولية امام القاضي الجنائي** ،الاسكندرية ،دار الجامعة الجديدة.
- القيسي،اعادة،(2011)،**المالية العامة والتشريع الضريبي**،دار الثقافة ،عمان.
- المحاميد،موفق،(2006)،**الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل** ،الاردن،دار الثقافة للنشر.
- المحاميد ، موفق،(2005)، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع ، الطبعة الاولى،عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع.
- المرصفاوي،حسن صادق،(1973)،**ضمانات المحاكمة العادلة في التشريعات العربية** ،الاسكندرية ،قسم اللجون و الدرسات القانونية ،مطبعة مركز الاسكندرية.
- بشور ،عصام(1966)،التشريع الضريبي،الطبعة الخامسة،دمشق،منشورات جامعة دمشق.
- بكر ،ابراهيم،(1995)،**حقوق الانسان في الاردن**-بين سيادة القانون واستقلال القضاء- ،الاردن،مكتبة عمان.
- تكلا،شريف رمسيس،(1979)،**الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة**،القاهرة ،دار الفكر العربي.

- خصاونة، جهاد، (2010)، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي**-بين النظرية والتطبيق-،الطبعة الاولى،عمان،دار وائل للنشر.
- حافظ،محمود محمد،(1985)،**القرار الاداري**،الجزء الاول،القاهرة ،دار النهضة.
- شطناوي،علي،(2009)،**القانون الاداري الاردني**،الكتاب الاول،الطبعة الاولى،عمان،دار وائل للنشر .
- شطناوي،علي ،(2008)،**موسوعة القضاء الاداري**،الجزء الاول،الطبعة الاولى،عمان،دار الثقافة.
- شوشاري،صلاح،(2002)،**الوافي في شرح اصول محاكمات مدنية**،الطبعة الاولى،عمان،دار المناهج للنشر والتوزيع.
- رزق،صبرية السخيري،(2013)، وظائف البرلمان في المغرب والاردن والكويت(دراسة مقارنة)،الطبعة الاولى،تونس،مجمع الأطرش للكتب المختص.
- شيخة و حشيش،مصطفى رشدي و عادل احمد،(1982)،**التشريع الضريبي المصري**،الاسكندرية،دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع.
- قدي،عبد المجيد،(2011)،**دراسات في علم الضرائب**، الطبعة الاولى،عمان ، دار جرير للنشر والتوزيع.
- صالح،نائل،(1986)،**ضريبة الدخل واحكامها والجرائم الواقعة عليها** ،عمان،الجامعة الاردنية.
- طراونة،مهند صالح،(2009)،**العلاقة بين السلطتين التن**لـه ،عبدالغني،(2002)،**النظم السياسية**،الطبعة الرابعة،الاسكندرية،دار منشأة المعارف.
- عبدالله، بسيوني،(1966)،**القضاء الاداري**،مصر،منشأة المعارف بالاسكندرية.

- علوان،محمد،(2007)،**القانون الدولي العام** –المقدمة والمصادر-،الطبعة الاولى،عمان ،دار وائل للنشر والتوزيع.
- عواضة،حسن،دون سنة نشر،**المالية العامة –دراسة مقارنة-**،بيروت ،دار الطليعة.
- كشاكش،كريم،(1999)،**علم المالية العامة والتشريع الضريبي**، الطبعة الثانية، اربد،مطبعة الروزونا
- كنعان،نواف،(2006)،**القانون الاداري**،الكتاب الاول،عمان،دار الثقافة للنشر.
- فرهود،محمد سعيد،(1982)،**علم المالية**،الرياض،معهد الادارة العامة.

- محفوظ ،عبد المنعم ،(1984)قضايا المشروعية وفلسفة الانفتاح الاقتصادي في مصر ،ط 1، مصر، عالم الكتب .
- محمد محمد،عبد اللطيف،(1999)،الضمانات الدستورية في المجال الضريبي دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا ،الكويت ،جامعة الكويت،الصفا للنشر والتوزيع.
- معبدي،شوقي،(1996)،**المستشار في قانون ضريبة الدخل المعدل**، بلا ناشر وسنة نشر.
- منصور،محمد،(2001)**نظرية القانون**،مصر،الاسكندرية،بلا ناشر وسنة نشر.
- ناهد، زين العابدين،(1974)علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري،القاهرة ، دار النهضة.
- نوريجي،محمد فوزي،(2007)،**فكر تدرج القواعد الدستورية**،الطبعة الاولى،القاهرة،دار النهضة العربية.
- هلسا،اديب سلامة،(1997)،**اسس التشريع والنظام القضائي في المملكة الاردنية الهاشمية** ،الطبعة الثانية،عمان،شركة ومطابع الصفوة.
- يعقوب،محمد حسين،(2004)،**الفصل والتوازن بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في النظامين السياسيين الاردني واللبناني**،الطبعة الاولى،عمان،مؤسسة حمادة للدراسات الجامعية والنشر والتوزيع.

الرسائل الجامعية:

- خصاونة،جهاد،(2006)، **الضمانات الدستورية للإلتزام الضريبي**،رسالة دكتوراه،منشورة،جامعة عمان العربية للدراسات العليا،كلية القانون،عمان.

الدوريات:

- نجم،محمد صبحي،(2005)،حق المتهم او الظنين في محاكمة عادلة في قانون اصول المحاكمات الجزائية الاردني،**دراسات علوم الشريعة والقانون**،المجلد 32،العدد(1).
- المحاميد،موفق،(2012)،**القيمة القانونية للمعاهدات في الدستور الاردني لعام 1952 وتعديلاته دراسة مقارنة**،القسم الثاني،مجلة الحقوق ،العدد 1 ،مجلس النشر العالي ،باحثة الكويت.

الاتفاقيات والمعاهدات الدولية:

- اتفاقية فينا لقانون المعاهدات الدولية لسنة 1969.
- الجريدة الرسمية 2004،**الميثاق العربي لحقوق الانسان** الصادر بتاريخ 16\9\2004،العدد 4675.
- اتفاقية **تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال** بين دول مجلس الوحدة الأقتصادية العربية والمنشورة على الموقع الالكتروني، http://www.istd.gov.jo/NR/rdonlyres/7F120055-C691-44D1-B58B-CF57FF2B5778/3552/arab_council.pdf
- **الاعلان العالمي لحقوق الانسان** لعام 1948،المنشور على الموقع ، www.un.org.
- منشورات المؤسسات:
- الجريدة الرسمية 2001،**القرار التفسيري رقم1\2001** قرار بالاجماع بتاريخ 28\8\2001،العدد4503.
- الجريدة الرسمية 1955،**ديوان التفسير**،القرار رقم 2\1955الصادر بتاريخ 28\3\1955،العدد1224.
- **للمعاهدات في الدستور الاردني 1952وتعديلاته**،القسم الثاني ، العدد1،باحثة الكويت.

القوانين والانظمة:

- دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة 1952 وحتى اخر تعديلاته.
- دستور جمهورية مصر العربية لعام 2014 المنشور على الموقع http://www.sis.gov.eg/Newvr/consttt%202014.pdf
- قانون المحكمة الدستورية الاردني لسنة 2012.
- قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014.
- قانون الجمارك الاردني رقم 20 لسنة 1998.
- قانون المالكين والمستأجرين رقم 14 لسنة 2013.
- قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 وتعديلاته.
- قانون محكمة العدل العليا رقم 12 لسنة 1992.
- نظام اصول المحاكمات الضريبية الحقوقية رقم 3 لسنة 2011.

احكام المحاكم:

- محكمة التميز بصفتها الحقوقية،**القرار رقم (2001\847)**،منشورات مركز عدالة .
- محكمة العدل العليا،**رقم الحكم(1966\51)**،مجلة نقابة المحامين لسنة 1966.
- محكمة التميز ،**القرار رقم(1995\339)**،بتاريخ9\4\1995،مجلة نقابة المحامين لسنة 1996.
- محكمة التميز،**القرار رقم(1995\1098)**،بتاريخ12\8\1995،مجلو نقابة المحامين لسنة 1996.
- محكمة العدل العليا، **قرار رقم(1981\66)**،بتاريخ11\3\1982،مجلة نقابة المحامين ،المجلد الرابع،سنة 1982.
- محكمة العدل العليا، **رقم القرار(1978\131)**،بتاريخ 23\1\1973،هيئة خماسية،مجلة نقابة المحامين سنة 1979،العدد 11.
- محكمة التميز الاردنية حقوق هيئة خماسية،**القرار (2011\1105)**بتاريخ 21\6\2011،منشورات مركز عدالة.
- محكمة الاستئناف هيئة ثلاثية،**رقم القرار (2010\36823)**، بتاريخ19\10\2010،منشورات الشبكة القانونية.
- المحكمة الدستورية ،عدم دستورية تقاعد النواب والاثر الرجعي للقوانين المالية ،القرار التفسيري **رقم (2\2014)**بتاريخ 1\12\2014.
- قرار محكمة الاستئناف الضريبية رقم 705\2012 حقوق صادر بتاريخ11\2\2013 ،مجلة نقابة المحامين ،العدد1و2و3،لسنة 2014.
- قرار محكمة الاستئناف الضريبية ،**رقم 262\2012 بتاريخ 21\5\2012**،مجلة نقابة المحامين ،العدد1و2و3،لسنة2014.
- قرار محكمة التميز (حقوق)،**رقم 416\2013 بتاريخ 6\5\2014**،هيئة عامة ،مجلة نقابة المحامين ،العدد 4و5و6 ،لسنة 2014.
- قرار محكمة التميز (حقوق)، **رقم 80\2013بتاريخ 30\7\2013**،هيئة عامة ،مجلة نقابة المحامين ،العدد7و8و9،لسنة 2014.

والحمدلله رب العالمين